

Alma Mater Studiorum – Università di Bologna

**DOTTORATO DI RICERCA IN
DIRITTO TRIBUTARIO EUROPEO**

Ciclo XXIX

Settore Concorsuale di afferenza: 12/D2 DIRITTO TRIBUTARIO

Settore Scientifico disciplinare: IUS 12/DIRITTO TRIBUTARIO

TITOLO TESI

***LO SCAMBIO AUTOMATICO DI INFORMAZIONI
AMBITO COMUNITARIO E INTERNAZIONALE A CONFRONTO***

MARIA LUISA GUERMANI

Presentata da: _____

Coordinatore Dottorato

Relatore

PROF. A. MONDINI

PROF. A. DI PIETRO

Esame finale anno 2017

Lo scambio automatico di informazioni – ambito comunitario e internazionale a confronto

Sommario

Capitolo 1 Lo scambio automatico di informazioni come nuovo standard	5
1.1. Introduzione.....	5
1.2. La nascita dello “Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information”	10
1.3. Lo scambio automatico come nuovo standard: quali implicazioni?.....	12
1.4. Modelli di comunicazione:	16
1.4.1. Il Common Reporting Standard.....	16
1.4.2. Il formulario europeo.....	17
1.4.3. Il modello internazionale: lo standard transmission format.....	19
1.5. Il contenuto dell’informazione	22
1.6. La qualificazione dei redditi nello scambio di informazioni	27
Capitolo 2 Lo scambio automatico di informazioni nell’Unione Europea	33
2.1. Le fonti: ambito comunitario.....	33
2.1.2. Il principio di autonomia procedurale.....	39
2.1.3. Il principio di leale collaborazione	42
2.2. La Direttiva Risparmio	44
2.3. Le Direttive comunitarie in materia di assistenza amministrativa.....	48
2.3.1. Lo scambio automatico di tax rulings e le altre Direttive Comunitarie	59
2.3.2 I Joint Audits: tra scambio di informazioni e poteri ispettivi transfrontalieri?.....	63
2.4. Lo scambio automatico e i paesi terzi	67
Capitolo 3. Lo scambio automatico in ambito internazionale	73
3.1. La nascita della cooperazione amministrativa: cenni storici	73
3.2. Le fonti dello scambio di informazioni in ambito internazionale.....	76
3.2.1. Il Modello di Convenzione OCSE.....	77
3.2.2. La convenzione multilaterale sulla mutua assistenza amministrativa	89

3.2.3. La normativa FATCA.....	92
Capitolo 4 I Rapporti tra le fonti	99
4.1 Raffronto tra le finalità dello scambio di informazioni comunitario e quello internazionale.....	99
4.2 I rapporti tra le fonti	101
4.3. La gerarchia delle fonti nello scambio di informazioni.....	108
4.4 Scambio di informazioni amministrativo e ambito penale	110
4.4.1 Utilizzabilità dei dati oggetto di scambio amministrativo ai fini penali.....	110
4.4.2 Ammissibilità delle evidenze provenienti da procedimenti penali	112
Capitolo 5 La tutela del contribuente	113
5.1. Introduzione.....	113
5.2. I diritti di difesa nello scambio di informazioni: il diritto al contraddittorio.....	116
5.2.1. Il principio del contraddittorio: la “lesività” dell’atto	119
5.2.2. Autonomia procedurale: problemi in merito ad una tutela effettiva.....	125
5.3. Caratteristiche del contraddittorio: la manifestazione “utile” del punto di vista del contribuente	131
5.3.1 Un congruo termine temporale	132
5.3.2. Il diritto di difesa alla luce del principio di buona amministrazione	133
5.4. Effetti nell’ordinamento italiano delle sentenze della Corte di Giustizia	136
5.5. Il diritto di accesso al fascicolo	140
5.6. Il valore probatorio dei dati trasmessi dallo Stato richiesto	142
5.6.1. L’utilizzo delle informazioni acquisite “irritualmente”	146
5.7. L’orientamento internazionale sull’implementazione dei diritti di partecipazione	155
5.8. La compatibilità delle regole di data protection e privacy con la Direttiva 2014/107/EU; l’impatto delle sentenze Digital Rights Ireland e Schrems sullo scambio automatico di informazioni finanziarie.....	159
5.8.1 Diritto di notificazione.....	163
5.8.2. Il principio di proporzionalità nella conservazione dei dati	168
5.8.3. Trasferimento delle informazioni personali dall’Unione europea a Paesi terzi.....	171
5.8.4 Data protection nello scambio di tax ruling: la segretezza rivolta agli organi dell’Unione.....	175
Conclusioni.....	176

Bibliografia.....	179
-------------------	-----

Capitolo 1 Lo scambio automatico di informazioni come nuovo standard

1.1. Introduzione

Lo scambio automatico consiste nella trasmissione sistematica e periodica, senza preventiva richiesta, dallo Stato della fonte del reddito allo Stato di residenza di un insieme di informazioni preventivamente determinate. Lo scambio automatico può concernere una o più categorie reddituali che sono trasmesse in base a un precedente accordo-quadro tra gli Stati contraenti, che ne determinano le procedure e le modalità di attuazione come pure ne concordano le categorie reddituali oggetto di cooperazione¹.

Pur sussistendo sia a livello internazionale² che comunitario³ da diverso tempo, è solo ultimamente che tale strumento di cooperazione ha assunto una sempre maggiore rilevanza sino a divenire nel presente uno dei punti centrali per la soluzione dei fenomeni patologici che si manifestano nella fiscalità internazionale⁴. Se in passato lo scambio di informazioni

¹ Sull'argomento, tra i molti: P. ADONNINO, *Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, in *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 2^a edizione, 2002, p. 891; F. ARDITO, *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, 2007, CEDAM, Padova, p. 112; M. BARASSI, *Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, in *Materiali di diritto tributario internazionale*, Milano, 2002, pp. 360 e ss; M. BARASSI, *Cooperazione tra amministrazioni fiscali*, in *Dizionario dir. pubbl.*, a cura di S. CASSESE, Milano, p. 1525 ss.; S. DORIGO, *La Cooperazione fiscale internazionale*, in *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, a cura di C. Sacchetto, Torino, 2011, pp. 206-225; G. MARINO, *Indagini tributarie e cooperazione internazionale*, in *Corr. Trib.* n. 44, 2009, pp. 3600-3607; C.H.J.I. PANAYI, *Current trends on Automatic Exchange of Information*, School of Accountancy Research Paper series, Vol. 4, n. 2, (2016); F. PERSANO, *La Cooperazione internazionale nello scambio di informazioni*, Giappichelli ed., Torino, 2006, pp.62-66; R. SEER, *Recent Development in Exchange of Information within the EU for Tax Matters*, in *EC Tax Review*, vol 22, 2013, pp. 66-77; R. SEER, I. GABERT, *European and International Tax Cooperation: Legal Basis, Burden of Proof, Legal Protection and Requirements*, in *Bulletin for International Taxation*, 2011, p. 97; F. VANISTENDAEL, *EU Tax Agenda: Exchange of Information, Transparency and Abuse*, 12 gennaio 2015, *Tax Notes International*, vol. 163; A. WISSENLICK, *International exchange of tax information between European and other countries*, in *EC Tax Review*, 1997, n. 2.

² La versione del 1977 del Commentario OCSE all'art. 26 del Modello di Convenzione contro la doppia imposizione, par. 9, lett. b), prevedeva già lo scambio automatico tra le forme di cooperazione.

³ Direttiva del Consiglio del 19 dicembre 1977 n. 77/799/CEE relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette, art. 3, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale delle Comunità europee n. L. 336 del 27 dicembre 1977, pp. 0015-0020.

⁴ P. ADONNINO, *Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2008, n. 4, p. 705; P. BAKER, *Automatic Exchange of information - the arrival of a new International norm of taxation*, in *British Tax Review*, 2013, pp. 371 e ss; L.U. CAVELTI, *Automatic Information Exchange versus the Withholding Tax Regime: Globalization and Increasing Sovereignty Conflicts in International Taxation*, in *World Tax Journal*, 2013, pp. 172 e ss.

su richiesta era lo strumento più diffuso e il meccanismo ritenuto sufficiente a garantire un certo livello di trasparenza internazionale in materia fiscale, la peculiarità dei fenomeni di elusione ed evasione fiscale realizzabili in un contesto economico sempre più globalizzato e digitalizzato ha evidenziato la necessità di individuare strumenti innovativi nell'attività di contrasto all'evasione fiscale⁵. Si è passati da una fase difensiva di puro contrasto all'evasione fiscale ad una fase propositiva, caratterizzata anche dal condizionamento dei rapporti con le giurisdizioni caratterizzate da uno scarso atteggiamento collaborativo⁶, utilizzate spesso come destinazione per ubicare la ricchezza prodotta altrove. La crisi economica e l'avvento della globalizzazione hanno creato un acceso dibattito a livello internazionale, che ha sottolineato la centralità del ruolo della cooperazione amministrativa e al tempo stesso ha introdotto una nuova accezione della nozione di paradiso fiscale che non è più solo associata al parametro sostanziale di differenza di pressione fiscale tra due giurisdizioni ma anche al diverso criterio della disponibilità o meno a fornire lo scambio di informazioni agli Stati richiedenti⁷. Una serie di interventi di diritto positivo provenienti dall'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (di seguito "OCSE")⁸,

⁵ In ambito comunitario: Commissione Europea, COM(2012) del 27 giugno 2012, 351 finale, Comunicazione al Parlamento Europeo e al Consiglio su modalità concrete di rafforzamento della lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale anche in relazione ai Paesi terzi. Tra le azioni proposte da parte della Commissione si ricorda il potenziamento dello scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale quale norma europea e internazionale di trasparenza e di contrasto alla frode e all'evasione fiscale. Tale finalità è stata ripresa anche nel preambolo punti da 1) a 8) della Direttiva 2014/107/UE del Consiglio del 9 dicembre 2014 recante modifica della direttiva 2011/16/UE del Consiglio. In ambito internazionale: OCSE, *Recommendation on the use of the OECD Model Memorandum of Understanding on Automatic Exchange of Information for Tax Purpose*, C(2001)28/FINAL del 21 ottobre 2002; OCSE, *A step Change in Tax Transparency: Report to the G8 Summit*, Lough Erne, giugno 2013.

⁶ P. ADONNINO, *Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, in *Dir. Prat. trib.*, cit., p. 706.

⁷ Su questo punto si veda G. MARINO, *La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà*, in *Rass. Trib.*, 2010, pp. 433 e ss.

⁸ A livello internazionale, il rafforzamento e lo sviluppo delle procedure di cooperazione amministrativa tra gli Stati è stato guidato dall'OCSE. Il punto di partenza è stato il Rapporto OCSE sulla competizione fiscale dannosa: *Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue* del 20 gennaio 1998, disponibile al link <https://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>, ultimo accesso 17 febbraio 2017, che ha evidenziato l'importanza dello scambio di informazioni per arginare la diffusione delle pratiche dannose di competizione fiscale. In tale rapporto l'OCSE evidenzia i criteri con i quali un Paese è contraddistinto come un paradiso fiscale: i) l'assenza o la quasi irrilevanza di imposizione fiscale e ii) la mancanza di un effettivo scambio di informazioni o di trasparenza dell'applicazione delle norme fiscali. A seguito dell'opposizione degli Stati Uniti che considerarono inaccettabile il solo criterio del livello di tassazione, nel 2001 si giunse ad una nuova versione del concetto di paradiso fiscale. In particolare, l'OCSE basò la propria qualificazione esclusivamente sul grado di cooperazione dello Stato nei confronti delle Amministrazioni degli altri Stati e sul grado di trasparenza del proprio regime fiscale. Il risultato fu di ottenere l'impegno dalla maggior parte dei Paesi di assicurare un effettivo scambio di informazioni. In questa prospettiva, lo scambio di informazioni assunse un'importanza centrale in quanto l'adozione di adeguate misure che lo consentissero determinò il criterio per distinguere tra Stati qualificabili come paradisi fiscali e Stati non qualificabili come tali". Per un approfondimento in materia: F. PITRONE, *"Lo scambio di informazioni e la direttiva 2011/16/UE in materia di*

dall'Unione europea⁹ e dal Consiglio d'Europa¹⁰ ha posto in luce una mutata posizione della comunità internazionale volta a creare politiche di “isolamento”¹¹ nei confronti di quei Paesi che non consentono un adeguato scambio di informazioni attuando una vera e propria inversione di tendenza in quanto “*cooperation between tax administrations is now becoming the rule, the threshold of tolerance for tax evasion has dropped to zero. And in the context of the current crisis, governments need tax revenue and citizens' need to be reassured that the tax burden is being fairly shared*”¹².

Lo scambio automatico di informazioni è stato visto come l'unico mezzo che potesse rafforzare efficacemente l'azione contro l'evasione e la frode fiscale internazionale e le organizzazioni internazionali (OCSE, G20, G8) hanno promosso con decisione il principio dello scambio automatico di informazioni quale nuovo *standard* a livello globale¹³. La sua forza consiste nel consentire all'autorità fiscale di un Paese in cui risiede un contribuente di verificare che lo stesso abbia correttamente dichiarato e sottoposto a tassazione un reddito di fonte estera¹⁴. Inoltre, le informazioni inerenti l'acquisizione di cespiti o altri investimenti

cooperazione amministrativa: innovazioni e profili critici”, in Diritto e Pratica tributaria internazionale, 2, 2012, pp. 463-489.

⁹ Il Parlamento europeo con la Risoluzione del 10 febbraio 2010 sulla promozione della buona governance in materia fiscale (2009/2174(INI)), Gazzetta Ufficiale C341 E/29, 16 dicembre 2010 ha evidenziato che una buona governance nel settore fiscale implica necessariamente trasparenza, scambio di informazioni e concorrenza fiscale leale.

¹⁰ Convenzione OCSE-Consiglio d'Europa sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale, modificata dal Protocollo entrato in vigore il 1 giugno 2011 in linea con la normativa degli standard internazionali in materia di trasparenza e scambio di informazioni.

¹¹ A seguito dell'impulso del G20, l'OCSE redasse liste di Paesi sulla base del maggiore o minore grado di trasparenza e collaborazione con le Amministrazioni fiscali straniere. A tal proposito vennero approvate tre distinte liste: a) la black list, contenente gli Stati che non intendevano adeguarsi allo standard di collaborazione in ambito tributario; la grey list, contenente gli Stati che si erano meramente impegnati ad adottare tale standard e, infine, la white list, contenente gli Stati che si erano impegnati ad adottare tale standard ed avevano stipulato almeno 12 accordi internazionali (i.e. convenzioni contro le doppie imposizioni contenente una clausola modellata sull'art. 26 del Modello OCSE o che prevedessero lo scambio di informazioni).

¹² J. OWENS, *Moving Towards Better Transparency and Exchange of Information on Tax Matters*, in Bulletin for International Taxation, vol. 63, n.11/2009, pag. 557.

¹³ G20, Communiqué, Meeting of Finance Ministers and Central Bank Governors, Moscow, 19-20 Luglio 2013, p. 19, http://www.g20australia.org/sites/default/files/g20_resources/library/Final_Communique_FM_July_ENG.pdf ultimo accesso 16 novembre 2016 dove è indicato: “*We are committed to automatic exchange of information as the new global standard and we fully support the OECD work with G20 countries aimed at setting such a new single global standard for automatic exchange of information*”.

¹⁴ Tale strumento di cooperazione verrà utilizzato per tutti i Paesi in cui è in vigore un sistema di tassazione personale su base mondiale c.d. *worldwide income taxation principle* come osservato da: C.H.J.I. PANAYI, *Current trends on Automatic Exchange of Information*, School of Accountancy Research Paper series, Vol. 4, n. 2, (2016).

possono essere utilizzate per valutare il patrimonio di un individuo e ricostruire la capienza del reddito dichiarato con le transazioni effettuate. In questo senso, lo scambio automatico è uno strumento che induce i contribuenti a rispettare le disposizioni di carattere fiscale e che contribuisce conseguentemente ad una maggiore equità¹⁵. Un altro pregio dello scambio automatico è che lo stesso assicura il verificarsi del principio di neutralità fiscale, in particolare della c.d. *Capital Export Neutrality*, in quanto consente che i redditi di fonte domestica e quelli di fonte estera di pertinenza di un soggetto siano tassati nel paese di residenza, eliminando la possibilità di operazioni di riallocazione delle risorse¹⁶.

Il successo crescente dello scambio automatico è dovuto al fatto di essere uno strumento efficace nell'identificare ed, eventualmente, creare deterrenza nei confronti di situazioni di evasione transnazionale in quanto consente di individuare casi di *non compliance* anche in assenza di altri elementi¹⁷. Si pensi, ad esempio, ad un contribuente che non ha sottoposto a tassazione redditi di fonte estera o che ha occultato fuori dai confini del proprio paese di residenza cespiti o altri redditi. Qualora questi non ponga in essere azioni rilevatrici di attività economico-finanziarie, quali ad esempio acquisti immobiliari o altri investimenti di ingente valore, sarà difficilmente oggetto di una verifica fiscale. Con lo scambio automatico si attua quella che è stata definita un'attività di "*mass compliance*"¹⁸. L'importanza dello scambio automatico deve anche, quindi, essere vista in funzione di un cambiamento radicale nel modo di concepire le attività di contrasto all'evasione fiscale che vertono su un'evoluzione del rapporto Fisco-contribuente e sulla potenziale collaborazione di quest'ultimo¹⁹. Attraverso una sorta di *moral suasion*, il contribuente è indotto a

¹⁵ OCSE, *Automatic Exchange of Information, What it is, how it works, benefits, what remains to be done*, 2012, p. 19.

¹⁶ Il principio di neutralità fiscale implica che le norme tributarie sono neutrali in quanto non influenzano le scelte di localizzazione dei fattori produttivi nel mercato. Con il termine di neutralità all'esportazione (*Capital Export Neutrality* o "CEN") si identificano quelle disposizioni finalizzate a non influenzare il contribuente nell'allocazione dei propri investimenti in quanto si applica la stessa imposta globale sui redditi che derivano sia da un investimento estero sia da un investimento interno. Si contrappone alla CEN la neutralità all'importazione, c.d. "CIN", in base alla quale, all'interno di ogni paese, il rendimento dopo le imposte è lo stesso qualunque sia la nazionalità dell'investitore. La distinzione è operata da R. A. MUSGRAVE, *Criteria for Foreign Tax Credit, in Taxation and Operations Abroad*, in Tax Institute Series on the Impact of Taxation on Management Responsibility, Princeton, NY, 1960, p. 83.

¹⁷ Consiglio d'Europa, European Treaty Series n. 127 del 1 giugno 2011, *Explanatory Report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters as amended by the 2010 Protocol*, punto n. 62.

¹⁸ N. DIEPVENS, F. DEBELVA, *The Evolution of the Exchange of Information in Direct Tax Matters: the Taxpayer's Rights under Pressure*, in EC Tax Review, n. 4, 2015, p.215. Similmente, parla di "*disclosure sistematica*": R. RIZZARDI, *Lo scambio di informazioni fiscali in ambito internazionale*, in Corr. Trib., 2015, n. 27, pp.2086.

¹⁹ A tal proposito, nel preambolo della Direttiva n. 16/2011/UE, punti n. 2 e 3, il Consiglio ha evidenziato come la messa a punto di una "*nuova cooperazione amministrativa*", mediante adozione di un "*approccio totalmente nuovo*" sia indispensabile per ovviare agli effetti negativi sul mercato interno di una globalizzazione in continua espansione. In precedenza, in dottrina, J. OWENS, *Tax Administration in the New Millenium*, in Intertax, vol 30, n. 4, pp. 125-130,

regolarizzare la propria posizione fiscale in un momento antecedente all'inizio di una verifica fiscale. E' stato, infatti, affermato che lo scambio automatico contribuisce a ridurre rischi astratti di evasione, in contrapposizione con lo scambio su richiesta o spontaneo che, essendo basati su casi specifici, mirano a ridurre rischi concreti di evasione²⁰. L'OCSE, in un suo rapporto²¹, mette in luce che, in ambito comunitario, prima dell'entrata in vigore della direttiva risparmio, oltre il 75% dei contribuenti non aveva adempiuto ai propri obblighi dichiarativi. Per Norvegia e Danimarca, fu calcolato che, nel 2009, anteriormente all'introduzione dello scambio automatico, oltre il 38% di redditi di provenienza estera non erano stati dichiarati. Analogamente, il successo delle operazioni di voluntary disclosure entrate in vigore poco prima della realizzazione della trasmissione automatica dei flussi informativi in Europa, è stato determinato dal fatto di rappresentare l'ultima possibilità di regolarizzazione delle proprie attività estere evitando sanzioni più severe e garantendo l'immunità per l'eventuale irrogazione di sanzioni di natura penale. Scopo del presente lavoro è indicare il percorso dello scambio automatico di informazioni coniugato negli aspetti comunitari e internazionali e di come i due canali si possano sovrapporre e dove invece ancora i due ambiti non sono conciliabili. Per questo motivo e per necessità di focalizzare e limitare l'analisi non verrà trattato lo scambio automatico di informazioni in materia di Imposta sul Valore Aggiunto, già disciplinato da specifici strumenti normativi²².

aveva prefigurato un cambiamento, nella medesima direzione, nel ruolo delle Amministrazioni finanziarie volto a incoraggiare la *compliance* dei cittadini.

²⁰ Parlamento Europeo, Studio IP/A/TAXE/2015-04, PE563.452, condotto da: R. SEER, *Overview of Legislation Practises Regarding Exchange of Information between National Tax Administrations in Tax Matters*, 2015, par. 6.4; R. SEER, I. GABERT, *European and International Tax Cooperation: Legal Basis, Burden of Proof, Legal Protection and Requirements*, in *Bulletin for International Taxation*, 2011, p. 97.

²¹ Fonte: OCSE, *Automatic Exchange of Information, What it is, how it works, benefits, what remains to be done*, 2012, punto VI. In tale report, l'OCSE rileva che 38 Paesi hanno ricevuto informazioni scambiate in maniera automatica e 33 di questi sono attivi nell'invio di tali dati. La Danimarca è apparsa essere lo Stato più attivo inviando automaticamente informazioni a più di 70 Paesi.

²² L'originaria disciplina contenuta nel Regolamento CE n. 218/1992, successivamente sostituito dal Regolamento CE n. 1798/2003 è confluita in maniera unitaria nel Regolamento UE n. 904/2010 del 7 ottobre 2010, relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto nonché nel Regolamento di esecuzione del 31 gennaio 2012, n. 79 della Commissione che stabilisce le modalità di applicazione di alcune disposizioni del Regolamento 904/2010. L'uso dello strumento regolamentare recante una disciplina direttamente applicabile in tutti gli Stati membri rispecchia l'armonizzazione della normativa sostanziale sull'imposta sul valore aggiunto. Il regolamento definisce norme e procedure che consentono alle autorità competenti di collaborare e scambiare tra loro ogni informazione nell'ottica di verificare la corretta applicazione dell'IVA. Le informazioni sono confluite in un sistema di archiviazione elettronica denominato "VIES", *VAT Information Exchange System*, di dati relativi ai soggetti ai quali è stato rilasciato un numero di identificazione IVA che consente una consultazione dalle amministrazioni degli Stati membri in maniera rapida e permette di realizzare lo scambio automatico.

1.2. La nascita dello “Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information”

Nonostante lo scambio automatico di informazioni fosse già stato previsto ed utilizzato all'interno dell'Unione europea e in ambito internazionale, è solo negli ultimi anni che, con straordinaria celerità, lo stesso si è imposto come nuovo “standard”. L'OCSE aveva sviluppato strumenti a beneficio degli Stati volti a rafforzare la cooperazione in materia fiscale e ampliare l'ambito operativo dello scambio di informazioni. Tra questi, si ricorda la *Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters* o Convenzione Europea sulla Mutua Assistenza Amministrativa in Materia Tributaria (di seguito “MAAT”) elaborata nel 1988 e modificata nel 2010²³ e l'art. 26 del Modello di Convenzione OCSE contro la doppia imposizione. In ambito europeo, tale strumento era previsto dalla Direttiva del Consiglio n. 77/799/CEE relativa alla reciproca assistenza amministrativa fra le autorità degli Stati membri e, successivamente, anche dalla Direttiva 2003/48/CE c.d. “direttiva risparmio”²⁴. Tale metodologia, tuttavia, non era stata usata estensivamente e la sua diffusione era stata limitata trattandosi di un meccanismo oneroso e complesso che comporta, per lo meno nella fase dell'implementazione e del rodaggio della procedura, la presenza di risorse amministrative, organizzative, informatiche adeguate a garantire il funzionamento dello stesso in modo sistematico, massivo e a scadenze predeterminate²⁵. Con la progressiva evoluzione in senso globale dell'economia, caratterizzata da una considerevole mobilità dei fattori della produzione e da una accentuata delocalizzazione di attività produttive ed interessi economici, anche in territori connotati da legislazioni fiscali di favore o caratterizzati da assenza di scambio di informazioni, ogni singolo ordinamento ha sentito la necessità di monitorare tale complesso fenomeno al fine di consentire un corretto accertamento dell'entità delle imposte. A tal fine, con il Summit del G20, tenutosi a Londra il 2 aprile 2009, la comunità internazionale ha convenuto di rafforzare l'efficienza e l'efficacia dello scambio di informazioni considerando la cooperazione internazionale in ambito tributario come la regola e non più come

²³ Il protocollo di modifica è stato aperto alla firma il 27 maggio 2010 a Parigi. La nuova versione della Convenzione di Strasburgo autorizza forme più avanzate ed intense di scambio di informazioni quali le verifiche simultanee e la partecipazioni di funzionari dell'amministrazione fiscale di uno Stato allo svolgimento di verifiche nel territorio di un altro Stato.

²⁴ Direttiva 2003/48/EC del Consiglio, del 3 giugno 2003, in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi pubblicata nella G.U. U.E. L. 157/38 del 26 giugno 2003.

²⁵ P. MASTELLONE “L'Unione europea non riconosce participation rights al contribuente sottoposto a procedure di mutua assistenza amministrativa tra autorità fiscali”, Riv. Dir. Trib. n. 1, 2014, pp. 352; S. DORIGO, *La Cooperazione fiscale internazionale*, in Principi di diritto tributario europeo e internazionale, a cura di C. SACCHETTO, Torino, 2011, p. 210, parla dello scambio automatico come di una pratica “recessiva” a causa proprio della complessità concreta di realizzare tale forma di condivisione.

l'eccezione²⁶. Nella stessa occasione il G20 ha proclamato la fine del segreto bancario in quanto principale ostacolo allo scambio di informazioni. Il 13 aprile 2013, i leader mondiali e i governatori delle banche centrali supportarono lo scambio automatico di informazioni, in sostituzione dello scambio su richiesta, come il nuovo strumento cardine per la cooperazione tra amministrazioni fiscali incaricando l'OCSE ad elaborare uno standard in materia di obblighi dichiarativi unico per tutti gli Stati aderenti²⁷. In data 13 febbraio 2014, l'OCSE, rispondendo al mandato conferitole ha presentato un documento contenente l'elaborazione di uno *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information* (di seguito "*Standard*") per lo scambio automatico di informazioni di carattere finanziario tra autorità fiscali di tutto il mondo. Il modello è stato approvato dai ministri delle finanze e dei governatori delle banche centrali del G20 il 23 febbraio 2014 e da allora oltre 100 Paesi hanno ad oggi assunto ufficialmente l'impegno di introdurre i nuovi standard OCSE in materia di scambio automatico di informazioni²⁸. Il documento è suddiviso in due parti: il *Common Reporting and Due Diligence Standard* (c.d. "CRS") il quale contiene disposizioni in materia di due diligence e di reporting; e il *Model Competent Authority Agreement* o "Modello di accordo tra le autorità competenti", (c.d. "CAA") che rappresenta un modello per gli Stati redatto in forma di accordo bilaterale, contenente le regole dettagliate sullo scambio di informazioni. Il CAA permette l'attuazione della condivisione delle informazioni tra giurisdizioni diverse fungendo da collegamento tra il CRS e il contesto giuridico in vigore, che può essere caratterizzato dalla presenza di una convenzione multilaterale o di un trattato bilaterale²⁹. In altre parole, il Paese che intenda adottare il CRS

²⁶ La dichiarazione finale dei Leader del G20 sulla della riunione *The Global Plan for Recovery and Reform* tenutasi a Londra nell'aprile 2009 recita: "*We agree (...) to take action against non-cooperative jurisdictions, including tax havens. We stand ready to deploy sanctions to protect our public finances and financial systems. The era of banking secrecy is over. We note that the OECD has today published a list of countries assessed by the Global Forum against the International standard for Exchange of tax information*", "Decidiamo di agire contro le giurisdizioni non collaborative inclusi I paradisi fiscali. Siamo pronti a comminare sanzioni al fine di proteggere le nostre finanze pubbliche e i sistemi finanziari. L'era del segreto bancario è finita" (traduzione libera), disponibile al link http://g20.org.tr/wp-content/uploads/2014/12/London_Declaration.pdf ultimo accesso 20 novembre 2016. In dottrina: M. VASCEGA, S. VAN THIEL, "Assessment of taxes in cross border situations: the new EU Directive on Administrative Cooperation in the field of taxation", in EC Tax Review, 2011, 3, p. 150.

²⁷ Rapporto OCSE discusso dal Segretariato Generale OCSE ai Ministri delle Finanze dei Paesi G20 e Governatori Banche Centrali del 19-20 luglio 2013 a Mosca, reperibile all'indirizzo: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/OECD-tax-report-G20.pdf> ultimo accesso 16 novembre 2016.

²⁸ L'elenco dei Paesi aderenti è disponibile sul sito dell'OCSE al seguente link: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/crs-by-jurisdiction/> ultimo accesso 20 novembre 2016. In tale elenco si registra l'assenza degli Stati Uniti, che, tuttavia aderiscono già allo scambio automatico attraverso la disciplina FATCA e in forza degli accordi intergovernativi sottoscritti con le altre giurisdizioni.

²⁹ L'effettiva operatività dello scambio di informazioni tra due Stati è generalmente subordinata al deposito di una notifica presso il Segretariato dell'Organo di Coordinamento, ai sensi di quanto stabilito nella sezione 7 dello stesso accordo. Solo dopo che entrambi gli Stati contraenti hanno notificato di voler procedere con lo scambio di informazioni,

dovrà firmare il CAA specificando lo schema giuridico prescelto per lo scambio di informazioni. I Paesi che vogliano avvalersi della Convenzione Multilaterale quale strumento giuridico di riferimento, introdurranno il CRS siglando il c.d. Multilateral Competent Authority Agreement (MCAA). Tale documento rappresenta un modello al quale potranno conformarsi gli Stati aderenti ed è generalmente basato sulla reciprocità, pur potendo essere adottato anche in relazione a scambi non reciproci, qualora, ad esempio, un Paese desideri concludere l'accordo ma non imponga imposte sul reddito³⁰. Con l'adesione del Kuwait nell'agosto 2016, il numero complessivo dei Paesi, tra i quali figura anche l'Italia, che hanno sottoscritto il MCAA è pari a 84. Il CRS si basa sullo scambio automatico di informazioni e distingue al suo interno tre tipi di procedure di analisi differenziate a seconda che si tratti di: i) conti finanziari di persone fisiche e società; ii) conti preesistenti; iii) conti di basso e alto valore. Dato che il principale obiettivo del CRS è proprio quello di evitare la proliferazione di differenti meccanismi che avrebbero incrementato i costi per sia le amministrazioni che le istituzioni finanziarie³¹, lo stesso si fonda sostanzialmente sul FATCA, e più precisamente, sul modello intragovernativo³².

1.3. Lo scambio automatico come nuovo standard: quali implicazioni?

Che cosa si intende, dunque, per “Standard”? La definizione di “Standard” è relativa al concetto di un modello di comunicazione che deve essere i) utilizzato diffusamente a livello globale; ii) di facile ricezione e comprensibilità dei dati anche in un'ottica di contrazione dei costi e dei carichi amministrativi³³. Standardizzare il modello significa, quindi, fare in modo che lo stesso possa essere adottato e compreso da tutti. I vantaggi, infatti, dello scambio automatico sono raggiunti solo se il sistema è capillare e il maggior numero di Paesi è

tale accordo entra in vigore. Con la notifica, infatti, gli Stati dichiarano di aver introdotto la necessaria normativa interna di recepimento dello standard, scelgono se intendono attuare uno scambio di informazioni reciproco o no, specificano le modalità tecniche di ricezione.

³⁰ E. TRAVERSA, F. CANNAS, Exchange of Information (art. 26 OECD Model Convention) in *The OECD Model Convention and Its Update 2014*, a cura di M. Lang, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer, A. Storck, 2014, IBFD, Linde, p. 168.

³¹ OCSE, Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information: Common Reporting Standard, punto 6, p. 11, Parigi, 2014, ove viene delineato il fine del CRS che è quello di “*a proliferation of different and inconsistent models would potentially impose significant costs on both governments and business to collect the necessary information and operate the different models*”. Il documento è consultabile al link <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/automatic-exchange-financial-account-information-common-reporting-standard.pdf> ultimo accesso 20 novembre 2016.

³² Maggiori dettagli del CRS sono forniti infra nell'ambito della descrizione della disciplina FATCA, par. 3.2.3.

³³ In questo senso, OCSE, Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, cit, 2014, punto 6, p. 11.

coinvolto³⁴. Già nel 1981, l'OCSE raccomandò la necessità di utilizzare un formato standard per l'invio delle informazioni al fine di non pregiudicare l'effettività dello scambio, ad esempio, con problematiche inerenti ostacoli linguistici³⁵. Utilizzare dei moduli o un format predeterminato per l'invio delle informazioni non solo supera le difficoltà linguistiche, ma consente di aumentare la certezza nelle relazioni internazionali trasmettendo un'informazione di immediata comprensibilità. Per tale motivo, sia a livello comunitario che internazionale, lo scambio automatico di informazioni è concepito mediante una struttura precostituita che viene inviata in formato digitale in modo tale che i dati possano essere facilmente immessi nel database fiscale dello Stato destinatario e così abbinati alle informazioni contenute nelle dichiarazioni fiscali dei contribuenti³⁶. In base all'art. 3, punto 9 della direttiva 2011/16/UE³⁷, così come modificata dalla Direttiva 2014/107/UE³⁸, per "scambio automatico" si intende la *"comunicazione sistematica di informazioni predeterminate su residenti in altri Stati membri al pertinente Stato membro di residenza, senza richiesta preventiva, a intervalli regolari prestabiliti"*.

La definizione fornita in ambito internazionale, nel commentario OCSE all'art. 26 del 2012 non si discosta in maniera significativa in quanto prevede al par. 9, lett. b) che si è in presenza di uno scambio automatico quando le informazioni relative ad una o più categorie reddituale sono originate in uno Stato contraente e sono trasmesse sistematicamente all'altro Stato contraente³⁹.

³⁴ Consiglio d'Europa, European Treaty Series n. 127 del 1 giugno 2011, *Explanatory Report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters as amended by the 2010 Protocol*, punto n. 66.

³⁵ OCSE, Recommendation of the Council concerning a Standardised Form for Automatic Exchanges of Information under International Tax Agreements, 5 maggio 1981, C(81)39/Final; e, successivamente: Recommendation of the Council concerning a standard magnetic format for automatic exchange of tax information, C(92)50 del 23 luglio 1992, modificata il 10 luglio 1997 con la Recommendation of the Council of the OECD on the use of the revised OECD standard magnetic format for automatic exchange of information, C(97)30 final.

³⁶ F.A. GARCIA PRATS, G. MELIS, *Scambio di informazioni e diritti dei contribuenti*, in Diritto e processo tributario, Napoli, 2015, 2, p. 293; Parlamento Europeo, Studio IP/A/TAXE/2015-04, PE563.452, autore: R. SEER, *Overview of Legislation Practises Regarding Exchange of Information between National Tax Administrations in Tax Matters*, 2015, par. 6.4.

³⁷ Direttiva 2011/16/UE del Consiglio del 15 febbraio 2011 relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la direttiva 77/799/CEE, GUUE del 11 marzo 2011, L 64/1.

³⁸ Direttiva 2014/107/UE del Consiglio del 9 dicembre 2014 recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale, GUUE del 16 dicembre 2014, L 359/1

³⁹ Secondo la definizione del Commentario all'art. 26 del Modello OCSE, par. 9, lett.b) si è in presenza di uno scambio automatico *"(...) for example, when information about one or various categories of income having their source in one Contracting State and received in the other Contracting State is transmitted systematically to the other State"*.

In base alla definizione del Commentario all'art. 6 della MAAT, si è in presenza di scambio automatico quando l'informazione è scambiata sistematicamente con riferimento a dati reddituali dello stesso tipo in relazione ad una moltitudine di soggetti. L'informazione viene fornita dallo Stato dal quale proviene il pagamento e nel quale può essere prevista l'applicazione di una ritenuta alla fonte⁴⁰.

Le definizioni sopra citate degli strumenti giuridici con i quali lo scambio può essere attuato, pur non adottando la medesima terminologia, hanno sostanzialmente lo stesso significato. Esse vertono sulla circostanza che condividere in modo automatico implica movimentare a scadenze predefinite e senza una preventiva richiesta una elevata quantità di dati relativi ai soggetti che si trovano in una specifica condizione: essere residenti in uno Stato e percepire un determinato reddito in un altro Stato. L'utilizzo del termine “*datafication*” da parte della dottrina⁴¹ attiene proprio alla considerazione che la procedura in esame si caratterizza per coinvolgere una massa di contribuenti, senza che ci sia stata una preventiva selezione o analisi del rischio di evasione. La conseguenza è che, per effetto di tali disposizioni, le autorità competenti si trovano a gestire una quantità considerevole di dati di provenienza estera che, proprio in base alle caratteristiche per le quali sono stati estratti, non sono necessariamente rilevanti ai fini di un accertamento fiscale⁴². In particolare, lo scambio automatico come strumento di massa fa emergere due ordini di considerazioni. In primo luogo, occorre verificare se tale scambio rispetti il principio di proporzionalità: se, in altre parole, tale procedura possa essere considerata idonea all'obiettivo ovvero se non potessero essere adottate modalità meno invasive. In secondo luogo, la trasmissione e l'utilizzo di un ingente volume di informazioni pone un altro problema che attiene alla protezione dei dati personali⁴³. Per parte della dottrina⁴⁴, le considerazioni sopra esposte possono essere in parte risolte mediante la procedura prevista a

⁴⁰ Consiglio d'Europa, European Treaty Series n. 127 del 1 giugno 2011, *Explanatory Report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters as amended by the 2010 Protocol*, punto n. 62: (“*Information which is exchanged automatically is typically bulk information comprising many individual cases of the same type, usually consisting of payments from and tax withheld in the supplying State, where such information is available periodically under that State's own system and can be transmitted automatically on a routine basis*”).

⁴¹ G. MARINO, General Report, New Exchange of Information versus Tax solutions of Equivalent Effect, EATLP Congress 2014, Istanbul (Turkey), 29-31 Maggio 2014.

⁴² Parlamento Europeo, Studio IP/A/TAXE/2015-04, PE563.452, autore: R. SEER, *Overview of Legislation Practises Regarding Exchange of Information between National Tax Administrations in Tax Matters*, 2015, par. 6.4.

⁴³ F.A. GARCIA PRATS, G. MELIS, *Scambio di informazioni e diritti dei contribuenti*, in *Diritto e processo tributario*, Napoli, 2015, 2, p. 275.

⁴⁴ Parlamento Europeo, Studio IP/A/TAXE/2015-04, PE563.452, autore: R. SEER, *Overview of Legislation Practises Regarding Exchange of Information between National Tax Administrations in Tax Matters*, 2015, par. 6.4.

livello comunitario dall'art. 8, comma 3 della direttiva 107/2014/UE che permette ad uno Stato membro di indicare ad un altro Stato membro che non intende ricevere informazioni relative ad una o più categorie reddituali. Tale soluzione, tuttavia, sembra solo eventuale e consente una mera selezione in funzione del tipo di reddito mentre non permette, all'interno di una stessa tipologia reddituale, di limitare l'invio di informazioni mediante una valutazione dei contribuenti potenzialmente a maggior rischio di evasione.

Da quanto sopra detto emerge che il fenomeno di "standardizzazione" non implica soltanto la necessità di un format comune adottato da tutti i Paesi. Come correttamente sostiene parte della dottrina⁴⁵, la predisposizione di una metodologia di scambio accettata a livello internazionale avrebbe richiesto simmetricamente anche l'elaborazione di uno standard relativamente alla protezione dei diritti del contribuente⁴⁶. Sebbene le direttive comunitarie assicurino la presenza di un "minimum Standard" cui gli Stati membri devono garantire l'applicazione⁴⁷, il criterio guida per lo sviluppo del modello di comunicazione si è focalizzato sull'efficacia della procedura e l'implementazione dello stesso è avvenuta ancora prima di verificarne la compatibilità in termini di adeguata difesa del contribuente⁴⁸. L'enfasi sulla finalità di contrasto all'evasione fiscale e di creazione di una condizione di maggiore equità, pur riconosciuta come obiettivo prioritario da parte della comunità internazionale, non può, tuttavia, giustificare l'assenza di adeguate garanzie legate alla tutela del contribuente⁴⁹. Talune delle forme di protezione dei dati personali, sono state, in ambito comunitario, solo approntate successivamente all'entrata in vigore dello scambio automatico, mediante le modifiche apportate dalla Direttiva 2014/107/UE. Tale tutela, infatti, rimane ad oggi affidata alle valutazioni unilaterali degli Stati coinvolti, lasciando

⁴⁵ A.P. DOURADO, *Exchange of Information and Validity of Global Standards in Tax Law: abstractionism and Expressionism or Where the Truth Lies*, in EUI Working Papers, RSCAS 2013/11; P. PISTONE, *Exchange of information and Rubik agreements: the perspective of an Eu Academic*, in Bulletin for International Taxation, aprile/maggio 2013, pag 216.

⁴⁶ F.A. GARCIA PRATS, G. MELIS, *Scambio di informazioni e diritti dei contribuenti*, in Diritto e processo tributario, Napoli, 2015, 2, p. 271; A. J. COCKFIELD, *Protecting Taxpayer Privacy Rights Under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange: Toward a Multilateral Taxpayer Bill of Rights*, in U.B.C. Law Review, 2010, v. 42, n. 2 parla di necessità della creazione di uno statuto multilaterale dei diritti del contribuente.

⁴⁷ R. SEER, I. GABERT, (a cura di), *General Report in Mutual Assistance and Information Exchange*, Atti del Convegno EATLP svoltosi a Santiago de Compostela il 4-6 giugno 2009, Amsterdam, 2010, p. 58. Il legislatore europeo ha predisposto, in materia di ravvicinamento, norme minime che fissano un certo libello di tutela al quale gli Stati non possono derogare ma che possono utilizzare come base per assicurare una maggiore tutela di specifici interessi a livello nazionale.

⁴⁸ F.A. GARCIA PRATS, G. MELIS, *Scambio di informazioni e diritti dei contribuenti*, in Diritto e processo tributario, Napoli, 2015, 2, pp- 269 -312.

⁴⁹ A.P. DOURADO, *Exchange of Information and Validity of Global Standards in Tax Law: abstractionism and Expressionism or Where the Truth Lies*, in EUI Working Papers, RSCAS 2013/11.

perplexità in relazione all'esercizio effettivo della difesa dei diritti del contribuente. Nel corpo del presente lavoro, si valuteranno, quindi, le problematiche inerenti le caratteristiche dello standard che risultano ancora aperte a causa della mancanza di una disciplina comune di tutela e le iniziative intraprese a tal proposito a livello comunitario e internazionale.

1.4. Modelli di comunicazione:

1.4.1. Il Common Reporting Standard

La finalità di uno Standard si ravvisa nella possibilità che lo stesso sia un modello unico, condiviso e utilizzato da tutti i Paesi aderenti all'iniziativa. Per questo motivo, l'elaborazione da parte dell'OCSE si è basata fortemente, a sua volta, sul modello di comunicazione previsto dalla normativa statunitense "FATCA" (Foreign Account Tax Compliance Act)⁵⁰, pur differenziandosene in talune caratteristiche quali la natura multilaterale del sistema e altri aspetti specifici legati alla disciplina americana, quale il concetto di tassazione basata sulla cittadinanza e la previsione di una ritenuta alla fonte per i pagamenti di fonte statunitense in caso di mancata comunicazione che vige solo ai sensi della normativa FATCA⁵¹. Il CRS sviluppato dall'OCSE elenca in maniera dettagliata i dati oggetto di raccolta e comunicazione da scambiare automaticamente. A questo proposito vengono identificati i dati oggetto di scambio appartenenti alla definizione di redditi da investimento, quali, tra gli altri, gli interessi, i dividendi, i saldi dei conti e i redditi derivanti da alcuni prodotti assicurativi, altri redditi generati in relazione agli *assets* detenuti nel conto pagati o accreditati sul conto. Il CRS regola, inoltre, le tre aree di attività che le istituzioni finanziarie sono chiamate a svolgere. In primo luogo, in tale comunicazione devono essere individuati i soggetti non residenti in sede di apertura di un nuovo conto finanziario, (per nuovo si intende aperto il 1 gennaio 2016 o successivamente); in secondo luogo, le attività di due diligence sui conti preesistenti, intestati a soggetti non residenti, intrattenuti presso un'istituzione finanziaria alla data del 31 dicembre 2015; in terzo luogo, sono regolate le modalità di trasmissione, mediante lo sviluppo di una *technical platform* che garantisca l'operatività concreta dello scambio. A livello comunitario, la direttiva 2011/16/UE del Consiglio, con la modifica operata dalla Direttiva 2014/107/EU, si è allineata a sua volta allo standard internazionale individuato dall'OCSE secondo l'auspicato processo di

⁵⁰ Il FATCA è stato adottato il 18 marzo 2010 e introdotto nel capitolo 4 dell'Internal Revenue Code del 1986, mediante modifiche apportate dalla legge Hiring Incentives to Restore Employment (HIRE). Il testo è disponibile all'indirizzo: <http://democrats.senate.gov/pdfs/reid-jobs-amendment.pdf> ultimo accesso 24 novembre 2016.

⁵¹ La normativa FATCA, che ha rappresentato un potente fattore di accelerazione nell'adozione di misure analoghe su base globale, è oggetto di specifico approfondimento nel presente lavoro nel capitolo 3 paragrafo 5. In tal sede sono esaminate anche le caratteristiche specifiche del CRS dal momento che le stesse sono state determinate partendo proprio dal modello di comunicazione previsto per adempiere alla disciplina FATCA.

convergenza dei modelli⁵². Sul fronte dell'ordinamento domestico, gli obblighi derivanti dal modello CRS relativi alla raccolta e alla comunicazione dei dati sui conti finanziari di soggetti non residenti, sono stati introdotti dalla stessa legge n. 95/2015 che ha ratificato l'accordo FATCA. Con il decreto Ministeriale del 28 dicembre 2015 sono state introdotte le disposizioni specifiche relative alle modalità di raccolta e di trasmissione dei dati che regolano la materia in maniera non molto dissimile da quella prevista per la disciplina FATCA. Con dette premesse, si comprende il motivo per il quale il CRS è destinato a divenire il vero standard mondiale in materia di scambio di informazioni finanziarie: esiste una sostanziale sovrapposizione tra il modello elaborato dall'OCSE, quello previsto per l'invio delle comunicazioni per ottemperare alle disposizioni FATCA e quello previsto dalla direttiva comunitaria 2014/107/UE. Il primo scambio è previsto per settembre 2017.

1.4.2. Il formulario europeo

Per quanto concerne l'ambito comunitario, la direttiva 2011/16/UE stabilisce che lo scambio abbia luogo utilizzando formulari e formati elettronici adottati dalla Commissione Europea con regolamento⁵³ e canali di comunicazione elettronici standard. Il citato regolamento del 2015 prevede un allegato (allegato V) che detta disposizioni relativamente allo scambio di informazioni a norma dell'art. 8, comma 1 della Direttiva; mentre per le informazioni di cui all'art. 8, par. 3 bis della direttiva 2011/16/UE la struttura del formato elettronico è prevista nell'allegato VI (che riprende la struttura del CRS). Il formulario da utilizzare per le richieste di informazioni, come pure anche le risposte, le richieste di informazioni supplementari di carattere generale è uniforme per tutti i Paesi e fu approvato con regolamento di esecuzione n. 1156/2012 della Commissione, successivamente abrogato e sostituito dal regolamento n. 2015/2378 del 15 dicembre 2015. Per quanto concerne lo scambio di redditi diversi da quelli finanziari, il testo del messaggio si compone di una prima parte nel quale sono specificati gli elementi generali e una seconda nella quale debbono essere decritti elementi specifici legati al tipo di reddito scambiato. Tra i dati generali, inclusi nella prima parte, devono essere tipicamente indicati: il nome del contribuente, il numero di identificazione fiscale (TIN) assegnato dallo Stato inviante,

⁵² Commissione Europea, Proposta di Direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale, COM(2013) 348 finale, 2013/0188 CNS del 12/6/2013.

⁵³ Relativamente allo scambio automatico, il Regolamento di esecuzione UE della Commissione 2015/2378 del 15 dicembre 2015 recante talune modalità di applicazione della direttiva 2011/16/UE del Consiglio relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga il regolamento di esecuzione UE n. 1156/2012, pubblicato sulla GUUE del 18 dicembre 2015, L. 332/19. Tale regolamento ha sostituito anche il precedente Regolamento di esecuzione UE n. 1353/2014 del 15 dicembre 2014 che implementa il Regolamento n. 1156/2012 della Commissione del 6 dicembre 2012 recante talune modalità di applicazione della direttiva 2011/16/UE del Consiglio relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale pubblicato sulla GUUE del 19 dicembre 2014, L. 365/70.

l'indirizzo del contribuente, il tipo e l'ammontare di reddito, il nome o la denominazione sociale dell'agente pagatore⁵⁴. Possono essere incluse altre informazioni di carattere finanziario inerenti alle modalità di pagamento, ad esempio, in una in più soluzioni o l'eventuale presenza di imposte estere richieste a rimborso. Nella seconda parte, invece, oltre ai dati identificativi del percipiente e del soggetto pagatore, sono previste specifiche informazioni che sono necessarie per la categoria reddituale oggetto di scambio. Ad esempio, relativamente ai compensi per dirigenti o ai redditi di lavoro, esiste un campo circa le informazioni sulla natura di ciascun rapporto tra il percipiente e il pagatore, compreso il luogo in cui si è instaurato il rapporto di lavoro nonché informazioni su ciascun reddito o compenso corrisposto in virtù del rapporto di lavoro o il numero dei giorni trascorsi o lavorati dal percipiente; nel caso, invece, di redditi immobiliari, il valore della rendita o la consistenza patrimoniale⁵⁵. La condizione in base alla quale lo scambio automatico obbligatorio di informazioni per le cinque categorie di reddito e capitale individuate dall'art. 8 della direttiva 2011/16/UE è subordinato alla loro disponibilità giustifica il fatto che il

⁵⁴ Il regolamento di esecuzione UE n. 2015/2378 della Commissione prevede che dalle informazioni scambiate automaticamente emergano necessariamente dati quali: il paese di origine ("originating country"), i paesi di destinazione ("destination country"), un identificativo del messaggio unico ("message ID"); data e l'ora ("Timestamp"); l'indicazione della tipologia del messaggio (message type indic), il corpo del messaggio ("body") che riprende la struttura ad albero e le classi di elementi di un corpo del messaggio tra quelli indicati alle lettere da b) a g) dell'allegato in questione, in funzione della natura delle informazioni da scambiare automaticamente. Il Regolamento richiede, inoltre, che vengano fornite informazioni generali quali base giuridica, numero di riferimento, data, identità dell'autorità richiedente e dell'autorità interpellata, identità della persona oggetto della verifica o indagine; descrizione generale del caso e, se opportuno, informazioni contestuali specifiche presumibilmente atte a verificare la prevedibile pertinenza delle informazioni richieste all'amministrazione e l'applicazione della normativa nazionale degli Stati membri con riguardo alle imposte di cui all'art. 2 della direttiva 2011/16/UE; il fine fiscale per il quale si richiedono le informazioni; il periodo oggetto dell'indagine; il nome e l'indirizzo di qualsiasi persona ritenuta in possesso delle informazioni richieste; il rispetto degli obblighi giuridici di cui all'art. 16, par. 1 e 17, par. 1 della direttiva 2011/16/UE; richiesta motivata di indagine amministrativa specifica e motivi del rifiuto di effettuare tale indagine; conferma di ricevuta della richiesta di informazioni; richiesta di informazioni supplementari di carattere generale; motivi dell'incapacità o del rifiuto di fornire le informazioni; motivi del mancato rispetto del termine stabilito per la risposta e data entro cui l'autorità interpellata ritiene di essere in grado di rispondere.

⁵⁵ Se il dato attiene alle pensioni, il format prevede che vengano inviati dati circa il regime pensionistico, il valore del capitale, la presenza di amministratori o di uno più intestatari nonché informazioni generali su ciascun evento relativo al regime pensionistico, comprese le informazioni finanziarie e fiscali sulle imposte; se le informazioni da scambiare sono relative ai prodotti di assicurazione sulla vita occorre indicare oltre al periodo fiscale e alla categoria reddituale anche: la presenza di una o più polizze con informazioni su ciascun prodotto contenente a sua volta la durata della contribuzione, la durata del beneficio, le opzioni contrattuali della polizza, uno o più valori del capitale della polizza, l'assicuratore o agente pagatore ("insurer/paying agent"); uno o più beneficiari; una o più assicurati sulla vita; uno o più pagatori dei premi; uno o più intestatari della polizza; uno o più eventi relativi alla polizza comprese le informazioni fiscali e finanziarie; Per quanto riguarda la matrice per comunicare informazioni su proprietà e redditi immobiliari, devono essere indicate: la categoria reddituale di riferimento e l'anno di imposta, uno o più titolari dei diritti di godimento, comprese informazioni sul coniuge. Qualora non vi sia nessuna informazione da comunicare in relazione a una categoria specifica, si deve indicare la categoria che precisa la natura delle informazioni scambiate e la motivazione per cui i dati sono mancanti e l'anno.

corrispondente formato elettronico non sia specificato oltre il livello della struttura generale e delle classi di elementi che compongono il formato elettronico⁵⁶. In questo modo, l'autorità competente dovrà compilare soltanto la parte relativa alle categorie reddituali effettivamente scambiate. Per contro, le informazioni di cui all'art. 8, par. 3 bis della direttiva 2011/16/UE, poiché non sono subordinate alla condizione di disponibilità, devono essere raccolte dalle Istituzioni Finanziarie tenute alla comunicazione in maniera conforme alle norme applicabili in materia di adeguata verifica in materia fiscale riportate negli allegati I e II della medesima direttiva e il formato elettronico dovrà essere compilato in ciascun elemento. Le informazioni sono trasmesse per quanto possibile in via elettronica utilizzando la rete comune di comunicazione Common Communication Network (di seguito "CCN")⁵⁷; qualora invece si debbano inviare attestati, documenti giustificativi, sarà possibile una comunicazione al di fuori della rete CCN con modalità concordate a livello bilaterale e con una lettera accompagnatoria che descriva le informazioni comunicate, debitamente firmata all'autorità competente che le trasmette ai sensi dell'art. 3, c. 2, del regolamento del 18 dicembre 2015.

1.4.3. Il modello internazionale: lo standard transmission format

Escludendo i flussi informativi di carattere finanziario, oggetto come accennato in precedenza, di una specifica disciplina comune di comunicazione, occorre precisare che, in ambito internazionale, i Modelli di Convenzione OCSE e ONU non disciplinano in maniera dettagliata il contenuto delle informazioni scambiate, né automaticamente né mediante modalità spontanea o su richiesta. L'art. 26 del Modello di Convenzione OCSE detta solo le regole di base in materia, e non prevede una specifica formalizzazione di carattere documentale dei dati oggetto di scambio. Analogamente, la Convenzione multilaterale sulla mutua assistenza amministrativa, nel suo commentario, aveva stabilito una sostanziale libertà di forme e modalità di comunicazione ipotizzando anche l'ammissibilità di comunicazioni di carattere orale, qualora le autorità competenti si fossero accordate in tal senso⁵⁸. Poiché i trattati, infatti, si limitano a riprodurre le norme dei modelli, rimanendo molto generali, l'applicazione di dette procedure non è semplice né uniforme, talvolta anche nell'ambito dei diversi trattati conclusi da uno stesso Stato⁵⁹.

⁵⁶ Regolamento di esecuzione UE della Commissione 2015/2378, cit., del 15 dicembre 2015, considerando n. 8.

⁵⁷ Si tratta del canale di comunicazione già usato per la trasmissione delle informazioni ai fini IVA.

⁵⁸ Consiglio d'Europa, European Treaty Series n. 127 del 1 giugno 2011, *Explanatory Report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters as amended by the 2010 Protocol*, punto n. 54. Tra le altre modalità con le quali può attuarsi lo scambio, sono previsti anche scambio di CD-rom, email, incontri personali, scambi telefonici.

⁵⁹ F. ARDITO, *Lo scambio di informazioni in materia tributaria*, cit., p. 91.

In base ad una esemplificazione elaborata dall'OCSE⁶⁰, il processo di scambio automatico di informazioni può essere diviso in 7 tappe.

- 1) l'agente pagatore raccoglie le informazioni dal contribuente, nello specifico riguardante soggetti non residenti, o genera egli stesso le informazioni;
- 2) tali informazioni vengono trasmesse alle autorità fiscali;
- 3) le autorità fiscali riordinano le informazioni in base al Paese di residenza;
- 4) le informazioni sono inviate spesso in forma criptata alle autorità fiscali del paese di residenza;
- 5) le informazioni sono ricevute e decryptate;
- 6) il paese di residenza collega in maniera automatica i dati e nel caso non sia possibile, tale identificazione deve essere fatta in modo manuale. Generalmente, questa fase di identificazione del soggetto rappresenta il momento più complesso. Trattandosi, infatti, di recepimento di dati in maniera massiva, l'allineamento dei dati in maniera automatica diventa una necessità. Soltanto quando non è possibile una validazione automatica dei soggetti, si provvede ad un'interrogazione puntuale. Per tale motivo, creare degli Standard che usino un formato fisso XML, contrapposto a dati inviati mediante un formato libero, contribuisce a minimizzare sensibilmente in termini di costo e di tempo l'onere di identificazione dei dati⁶¹. Per esempio, usare un format fisso contribuisce ad eliminare ogni dubbio circa il riconoscimento tra nome e cognome, tra il numero interno di un appartamento o il numero dello stesso sulla strada, problematiche che, sebbene a prima vista banali, in presenza di lingue diverse e di un numero elevato di dati possono diventare di ostacolo nella corretta identificazione dei dati ricevuti.
- 7) il paese di residenza analizza i risultati e decide le azioni da intraprendere, in funzione dei propri interni parametri di analisi e selezione del rischio.

⁶⁰ OCSE, Comitato per gli Affari Fiscali, *Automatic Exchange of Information, What it is, how it works, benefits, what remains to be done*, p. 9, 2012 disponibile al link www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/automatic-exchange-of-information-report.pdf.Page8 In senso analogo si veda anche la Raccomandazione OCSE C(81)39, Recommendation of the Council concerning a Standardized Form for Automatic Exchanges of Information under International Tax Agreements (OECD) 1981.

⁶¹ OCSE, *Automatic Exchange of Information, What it is, how it works, benefits, what remains to be done*, Paris, 2012, punto VII.

Al fine di facilitare lo scambio automatico, nel 2011, l'OCSE aveva approvato un modello di trasmissione delle informazioni denominato “*Standard Transmission Format*”⁶², in luogo di un precedente formato adottato nel 1992 c.d. “*Standard Magnetic Format*” che utilizzava un supporto magnetico. La sostituzione verteva sull'opportunità di utilizzare un formato XML (Extensible Markup Language) che consentisse la validazione automatica del file e la conseguente identificazione immediata degli errori. Tale documento prevedeva che gli Stati usassero un tracciato condiviso nel quale collocare valori e le informazioni pertinenti. Per identificare più agevolmente i tipi di reddito, i Paesi potevano convenire di attribuire a ciascuna categoria reddituale dei codici numerici, mediante i quali si eliminava la necessità di una traduzione facilitando, in termini di costo e di tempo, gli oneri a carico delle amministrazioni finanziarie⁶³. Tuttavia, i problemi di carattere linguistico rimasero irrisolti, molto spesso perché inerenti differenze terminologiche nell'uso di termini legali dovute dalla naturale divergenza tra sistemi di common law e di civil law, nonché di pratiche amministrative⁶⁴. A differenza del CRS dove i dati di carattere finanziario/contabile sono obiettivi e soggetti a valutazioni discrezionali molto limitate (si pensi al valore di saldo di conto corrente o all'importo degli interessi⁶⁵), i dati reddituali sono frutto di una rielaborazione attuata dallo Stato che invia le informazioni in base alla propria disciplina interna. La presenza dello Standard Transmission Format elaborato dall'OCSE, oltre a non essere vincolante, esprime unicamente una modalità di presentazione delle informazioni finalizzata a limitare il margine di errore nel recepimento dei dati mediante l'utilizzo di un linguaggio informatico standard. Il dato da scambiare è, infatti, raccolto e valutato con modalità interne e viene trasmesso ad un altro Paese che lo utilizzerà attribuendone caratteristiche e interpretandolo alla luce della propria normativa interna.

⁶² OCSE, STF, The OECD Standard Transmission Format Version 2.1. for International Information Exchange in Taxation, 2011, disponibile al link <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/OECD-STF-v2.1-User-Guide.doc> ultimo accesso 12 ottobre 2016.

⁶³ Consiglio d'Europa, European Treaty Series n. 127 del 1 giugno 2011, *Explanatory Report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters as amended by the 2010 Protocol*, punto n. 66 disponibile al link http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Explanatory_Report_ENG_%2015_04_2010.pdf ultimo accesso 20 novembre 2016.

⁶⁴ E. TRAVERSA, F. CANNAS, Exchange of Information (art. 26 OECD Model Convention) in *The OECD Model Convention and Its Update 2014*, a cura di M. Lang, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer, A. Storck, 2014, IBFD, Linde, pp. 147-174; M. STEWART, Transnational Tax Information Exchange Networks: Steps Towards a Globalised, Legitimate Tax Administration, in *World Tax Journal*, 2012, vol 4, n. 2, p. 152.

⁶⁵ Il Common Reporting Standard, nella sezione I, punto n. 5, lett. a), per esempio, elenca tra i dati oggetto di comunicazione: il totale lordo degli interessi, dei dividendi o di altri redditi generati con riferimento alle attività accreditate sul conto bancario.

1.5. Il contenuto dell'informazione

Nonostante la presenza di modelli di comunicazione standard per l'invio di dati diversi da quelli finanziari, l'attuazione della procedura di scambio, nella fase di raccolta e trattamento dei dati viene rimessa al diritto interno di ciascuno Stato interessato secondo il principio di autonomia in ambito procedimentale⁶⁶. In ambito internazionale, il Commentario all'art. 6 della Convenzione sulla Mutua Assistenza Amministrativa prevede che le caratteristiche di ciascun dato scambiato sono determinate in base alla normativa domestica dello Stato che invia l'informazione⁶⁷. Analogamente, anche se partendo da un altro punto di vista, il Commentario all'art. 26 del Modello ONU stabilisce che i Paesi hanno differenti meccanismi per la raccolta e lo scambio di informazioni e che lo Stato richiesto non è tenuto a implementare misure amministrative che non sono permesse in base alla legge o alle pratiche amministrative dello Stato⁶⁸. Con riferimento al contesto comunitario, tale principio è affermato nell'art. 3 punto 9 della Direttiva 2011/16/UE in cui è disposto che *“le informazioni disponibili sono quelle contenute negli archivi fiscali dello Stato membro che comunica le informazioni, consultabili in conformità delle procedure per la raccolta e il trattamento delle informazioni in tale Stato membro”*.

Da quanto sopra indicato consegue che vige una sostanziale autonomia per le giurisdizioni per quanto concerne la modalità di raccolta dei dati da cui conseguirebbe per lo Stato ricevente la libertà nella valutazione e nell'apprezzamento del grado di validità dei dati scambiati⁶⁹. Qualora quest'ultimo Paese ne accetti le risultanze, gli atti risultanti dalla collaborazione amministrativa saranno sostanzialmente parificati giuridicamente agli atti amministrativi interni⁷⁰. Questa considerazione implica che, esistendo libertà nelle modalità

⁶⁶ F.A. GARCIA PRATS, G. MELIS, *Scambio di informazioni e diritti dei contribuenti*, in *Diritto e processo tributario*, Napoli, 2015, 2, pp- 269 -312; C.H.J.I. PANAYI, *Current trends on Automatic Exchange of Information*, School of Accountancy Research Paper series, Vol. 4, n. 2, (2016), p. 2.

⁶⁷ Consiglio d'Europa, European Treaty Series n. 127 del 1 giugno 2011, *Explanatory Report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters as amended by the 2010 Protocol*, cit., punto n. 65.

⁶⁸ Commentario all'art. 26 del Modello di Convenzione ONU contro la doppia imposizione, New York, 2011, par. 18 e 18.1.

⁶⁹ F.A. GARCIA PRATS, G. MELIS, *Scambio di informazioni e diritti dei contribuenti*, in *Diritto e processo tributario*, Napoli, 2015, 2, pp- 269 -312.

⁷⁰ Per G. MARINO, in *Cooperazione tributaria tra mito e realtà*, cit., pp. 433 e ss., *“Il risultato della collaborazione e dello scambio di informazioni è una sostanziale parificazione giuridica delle prove: gli atti amministrativi provenienti dall'Autorità competente straniera divengono atti aventi efficacia analoga a quella degli atti di diritto interno”*. L'autore precisa, tuttavia, che la parificazione giuridica delle prove opera a livello esclusivamente amministrativo, constatato che le direttive non contemplano la possibilità di una diretta spendita delle informazioni ottenute in virtù della cooperazione amministrativa nel comparto penale. In tal caso, infatti, la documentazione è ammissibile solo se ottenuta mediante il meccanismo rogatorio internazionale. Per approfondimenti si veda *infra* il par. 4.4.2.

operative con le quali attuare lo scambio al di fuori dei modelli standardizzati di comunicazione, in teoria, informazioni provenienti dall'estero potrebbero essere accettate anche se acquisite nello Stato inviante con modalità istruttorie irregolari⁷¹ o in assenza di una specifica forma⁷². Né la normativa comunitaria né i modelli di Convenzione OCSE hanno fornito una definizione del “contenuto dell'informazione”⁷³. In base al Commentario all'art. 26 del Modello di Convenzione ONU, il termine “scambio di informazioni” deve essere inteso in senso ampio e comprendere anche lo scambio di documenti e di informazioni anche se non direttamente afferenti ad uno specifico contribuente⁷⁴. La normativa comunitaria non contiene alcuna disposizione riguardo al contenuto formale delle informazioni oggetto di scambio⁷⁵. La dottrina accoglie, in assenza di specifiche previsioni

⁷¹ L'utilizzo di dati oggetto di una procedura di scambio transfrontaliero ottenuti irregolarmente è oggetto di una specifica valutazione nel capitolo sulla tutela del contribuente.

⁷² *Contra*: P. MASTELLONE, *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero*, Dir. Prat. Trib. n. 4, 2013, pp. 791-830. L'autore, facendo riferimento in particolare ai documenti acquisiti in maniera illecita, come nel caso delle liste di clienti sottratte a banche estere, ritiene che la certificazione di conformità della documentazione ricevuta è requisito fondamentale per la pretesa tributaria, qualora la parte richiedente domandi espressamente la trasmissione degli originali. Secondo tale visione, l'art. 5, comma 3 del Model Agreement on Exchange of information on Tax Matters del 2002, che si riferisce allo scambio su richiesta, imporrebbe espressamente la necessità che i documenti oggetto di scambio rivestano una forma ufficiale (“*If specifically requested by the competent authority of an applicant Party, the competent authority of the requested party shall provide information under this article, to the extent allowable under its domestic laws, in the form of depositions of witnesses and authenticated copies of original records*”). A conferma di tale conclusione, viene citato il par.44 del commentario all'art. 5, c. 3, del Modello OCSE sullo scambio di informazioni, che, con dicitura analoga, mirerebbe a garantire che le informazioni abbiano sempre la forma specificatamente richiesta dall'altra parte contraente al fine di consentire a fungere da prova nel paese dell'utilizzo: “paragraph 3 includes a provision intended to require the provision in a format specifically requested by a Contracting Party to satisfy its evidentiary or other legal requirements to the extent allowable under the laws of the requested party. Such forms may include depositions of witnesses and authenticated copies of original records. Under paragraph 3, the requested Party may decline to provide the information in the specific form requested if such form is not allowable under its laws. A refusal to provide the information in the format requested does not affect the obligation to provide information”. OCED, Model Agreement on exchange of information on tax matters, Paris, 2002, par. 44 accessibile su: <http://www.oecd.org/ctp/harmful/2082215.pdf> ultimo accesso 18 novembre 2016.

⁷³ A. BUCCISANO, *Cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale*, in Riv. Dir. Trib., n. 7-8, 2012, pp.669-711.

⁷⁴ Commentario all'art. 26 del Modello di Convenzione ONU contro la doppia imposizione, New York, 2011, par. 5. Tale Commentario lascerebbe una maggiore libertà agli Stati nell'apprezzamento della forma in cui l'informazione deve essere trasmessa. Il paragrafo 5.1. del citato Commentario all'art. 26 prevede infatti, che, se richiesto dallo Stato contraente, l'autorità competente deve inviare l'informazione nella forma di deposizione di testimoni e copie autenticate di documenti originali anche mai pubblicati (come ad esempio, libri, dichiarazioni, scritti, opinioni, dati contabili: “*The competent authority of the other contracting State should provide information under article 26 in the form of depositions of witnesses and authenticated copies of inedited original documents (including books, papers, statements, records, accounts or writings) to the extent feasible*”).

⁷⁵ Conclusioni dell'Avvocato Generale Juliane Kokott presentate il 6 giugno 2013, causa C-276/12, *Jiri Sabou contro Financni reditelstvi pro hlavni mesto Praha*, punto 69.

di carattere negativo, un'accezione ampia, comprendendo una molteplicità di forme, quali documenti, attestazioni ufficiali, esiti di indagini e altri elementi necessari a meglio definire un caso concreto⁷⁶. In ogni caso, in base al testo esplicativo della Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa di Strasburgo, lo scambio di informazioni tra due Paesi in base a una Convenzione bilaterale o multilaterale deve avvenire per iscritto⁷⁷.

In ogni caso, la direttiva 77/799/CEE aveva indicato all'art. 1, comma 1, che l'informazione scambiata dovesse essere “atta” a permettere alle competenti autorità degli Stati membri una corretta determinazione delle imposte sul reddito e sul patrimonio⁷⁸. Con la direttiva 2011/16/UE, tale dicitura è stata mutata, allineandosi alla terminologia usata nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni, richiedendo la caratteristica della prevedibile pertinenza, per allargare il campo di applicazione nella misura più ampia possibile e, nel contempo per chiarire che gli Stati membri non possono procedere a richieste generiche di informazioni o richiedere informazioni che probabilmente non sono pertinenti alle questioni fiscali di un contribuente⁷⁹. Tuttavia tale diversa dicitura, a parere della dottrina⁸⁰, non ha modificato il significato della norma. L'Avvocato Generale Juliane Kokott nelle sue Conclusioni al caso Sabou, rileva l'obbligo per lo Stato richiesto di fornire dati che siano quanto più possibile utili nello Stato membro richiedente⁸¹, sottolineando come sino ad allora la Corte avesse interpretato il contenuto dell'informazione solo dal punto di vista dello Stato membro richiedente sotto il profilo di quali informazioni possano essere

⁷⁶ G. MARINO, *Indagini tributarie e cooperazione internazionale*, in Corr. Trib. n. 44, 2009, p.3603; A. BUCCISANO, *Cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale*, in Riv. Dir. Trib., n. 7-8, 2012, p. 672. Per F. ARDITO, *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, cit., il concetto di informazione non può essere limitato alla semplice notizia, bensì va esteso ad ogni documento, atto, che sia rilevante ed essenziale per la corretta gestione del tributo coperto dalla convenzione.

⁷⁷ Test of the Revised Explanatory Report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters as Amended by Protocol, par. 83, accessibile al link https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Explanatory_Report_ENG_%2015_04_2010.pdf ultimo accesso 20 marzo 2017.

⁷⁸ La Corte di Giustizia nella sentenza del 27 gennaio 2009, causa C-318/07, *Hein Pershe v. Finanzamt Ludenscheid*, p. 62, stabilisce che le informazioni per le quali cui la direttiva consente lo scambio sono tutte quelle necessarie per determinare correttamente l'ammontare dell'imposta alla luce della normativa che si deve applicare e idonee a permettere a ciascuna autorità competente l'accertamento corretto dell'imposta sul reddito in un caso specifico.

⁷⁹ Direttiva del Consiglio, 2011/16/UE relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale, preambolo, considerando n. 9.

⁸⁰ A. BUCCISANO, *Cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale*, in Riv. Dir. Trib., n. 7-8, 2012, p. 676. L'autore afferma che il riferimento alla prevedibile pertinenza non richiede di avere la certezza della rilevanza dell'informazione, ma è sufficiente un elevato grado di probabilità che l'informazione sia utile.

⁸¹ Conclusioni dell'Avvocato Generale Juliane Kokott presentate il 6 giugno 2013, causa C-276/12, *Jiri Sabou contro Finanční reditelství pro hlavní město Prahu*, punto 69.

richieste. “Tuttavia, affinché le informazioni siano atte a determinare l’imposta, esse devono essere anche utilizzabili nello Stato membro richiedente”⁸². Per quanto, quindi, non sia presente alcuna disposizione circa il contenuto minimo della risposta, affinché le informazioni siano atte a determinare l’imposta sul reddito nello Stato richiedente, secondo l’opinione dell’Avvocato Kokott, deve risultare chiaramente da quali fonti e in che modo l’amministrazione finanziaria richiesta abbia ottenuto le informazioni comunicate⁸³. A conferma di tale conclusione, in precedenza, la Corte di Giustizia⁸⁴, nel caso *Twoh International*, aveva rilevato come la mera comunicazione del risultato avrebbe un valore probatorio fortemente limitato nel Paese richiedente. L’indicazione della fonte dell’informazione è stata supportata anche da parte della dottrina che ne ha dimostrato il valore in termini di attendibilità del dato⁸⁵. Secondo il parere dell’Avvocato Generale⁸⁶, pur con riferimento alla direttiva 77/799/CEE e non specificatamente allo scambio automatico, la comunicazione della fonte da parte dello Stato inviante non è preclusa dalla direttiva e potrebbe rappresentare una semplificazione nella tutela del contribuente e nella certezza delle comunicazioni rilevando se l’informazione raccolta è stata ottenuta direttamente dallo stesso ovvero mediante incrocio con altri dati. Nella prima ipotesi, infatti, “fornendo personalmente i dati egli ha già illustrato il proprio punto di vista (...) e le conseguenze negative di fatto delle indagini dovrebbero essere ricondotte in primo luogo ai dati scorretti

⁸² Conclusioni dell’Avvocato Generale Juliane Kokott presentate il 6 giugno 2013, causa C-276/12, *Jiri Sabou contro Financni reditelstvi pro hlavni mesto Praha*, punto 69.

⁸³ Conclusioni dell’Avvocato Generale Juliane Kokott presentate il 6 giugno 2013, causa C-276/12, *Jiri Sabou contro Financni reditelstvi pro hlavni mesto Praha*, punto 80.

⁸⁴ Corte di Giustizia, sez III, sentenza del 27 settembre 2007, causa C-184/05, *Twoh International BV e Staatssecretaris van Financiën*, I, 7897, punto 37. “...anche nell’ipotesi in cui l’amministrazione finanziaria dello Stato membri di cessione abbia ottenuto l’informazione dallo Stato membro di destinazione secondo cui l’acquirente ha presentato alle autorità tributarie di quest’ultimo Stato una dichiarazione relativa all’acquisto intracomunitario, una dichiarazione siffatta non costituisce una prova determinante tale da provare che i beni abbiano effettivamente lasciato il territorio dello Stato membro di cessione”.

⁸⁵ Sull’importanza della comunicazione della fonte dell’informazione, si veda Confederation Fiscale Européenne “CFE”, Opinion Statement ECJ-TF 2/2014 of the CFE on the decision of the European Court of Justice in case C-276/12, *Sabou*, concerning taxpayer’s rights in case of Exchange of information upon request, aprile 2014, punto 24. Per completezza, si rammenta che la comunicazione della fonte dell’informazione o in generale le comunicazione rese da terzi altrove, pur trattandosi di dichiarazioni rese senza un contraddittorio, sarebbero considerate ammissibili nel processo tributario. La Corte Costituzionale (Cort. Cost., 21 gennaio 2000, n. 18, in Giur. It., 2000, 1075) ritenne ammissibili nel procedimento tributario le dichiarazioni di terzi pur qualificandone il loro valore probatorio pari a quello di elementi indiziari, cosicché la decisione non può essere fondata soltanto su di esse ma sono necessari altri elementi di prova. In questo senso anche Cassaz., 21 gennaio 2008, n. 1164 a proposito delle testimonianze rese da terzi nel corso di un giudizio civile aventi un valore indiziario.

⁸⁶ Conclusioni dell’Avvocato Generale Juliane Kokott presentate il 6 giugno 2013, causa C-276/12, *Jiri Sabou contro Financni reditelstvi pro hlavni mesto Praha*, punti 81 e 82.

da esso forniti” (punto 59 delle Conclusioni). Nello scambio automatico, difatti, tale esigenza è maggiormente sentita poiché è proprio sulla base dei dati ricevuti che può iniziare l’indagine. Nello scambio su richiesta, al contrario, le autorità competenti si servono della cooperazione per verificare situazioni i cui elementi di base sono conosciuti e/o le ipotesi sono formulate sulla base di dati forniti dal contribuente medesimo. Nello scambio automatico, invece, il punto di partenza è rovesciato, in quanto la selezione avviene sulla base di un dato di provenienza estera e del quale potrebbero non sussistere ulteriori elementi di incrocio. Sebbene, quindi, la trasmissione sistematica avvenga estraendo i dati “disponibili” negli archivi fiscali, come previsto dall’art. 3, p. 9 della Direttiva 2011/716/UE, escludendo conseguentemente l’esercizio di un’attività istruttoria mirata al contribuente in riferimento, l’indicazione della fonte dell’informazione può semplificare la procedura di controllo. Da tali considerazioni consegue, ulteriormente, che i documenti provenienti dallo scambio automatico di informazioni costituiscono semplicemente una base per attivare un controllo per le autorità e che il procedimento fiscale nazionale non è vincolato alle informazioni ricevute, nel senso che quest’ultime possono non essere sufficienti di per sé a motivare un avviso di accertamento (punti 78-82 delle Conclusioni). Un corollario di tale affermazione consisterebbe nella circostanza che non sussisterebbero effetti giuridici diretti per il soggetto passivo derivanti dalla cooperazione amministrativa⁸⁷. Parte della dottrina⁸⁸, pur riferendosi allo scambio di informazioni in generale e non specificatamente a quello automatico, ha evidenziato, partendo dall’esame di una pronuncia della Corte di giustizia⁸⁹, l’importanza del coinvolgimento del contribuente per chiarificare la propria posizione risultante dallo scambio di informazioni. Se da un lato infatti la necessità dell’efficacia dei controlli fiscali costituisce un motivo di interesse generale idoneo a giustificare una restrizione dell’esercizio delle libertà fondamentali garantite dal Trattato, dall’altro la normativa nazionale deve essere tale da consentire al contribuente di produrre documenti probatori pertinenti in modo tale che le autorità tributarie dello Stato d’imposizione possano verificare in modo chiaro e preciso l’effettività, la reale esistenza e la natura delle spese provenienti da altri Stati membri⁹⁰. Del resto, le amministrazioni fiscali nazionali hanno la

⁸⁷ Conclusioni dell’avvocato generale Juliane Kokott presentate il 6 giugno 2013, causa C-276/12 *Jiri Sabou contro Finanční reditelství pro hlavní město Prahu*, punto 52.

⁸⁸ M. LANG, *The Legal and Political Context of ECJ Case Law on Mutual Assistance*, in *European Taxation*, May 2012, p. 199-202.

⁸⁹ Corte di Giustizia, sentenza del 27 gennaio 2009, Causa C-318/07, *Hein Pershe v. Finanzamt Ludenscheid*, para 61-65.

⁹⁰ Corte di Giustizia, sentenza del 8 luglio 1999, Causa C-254/97, *Société Baxter, B. Braun Médical SA, Société Fresenius France, Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA v. Premier Ministre, Ministère du Travail et des Affaires sociales, Ministère de l’Economie et des Finances and Ministère de l’Agriculture, de la Pêche et de l’Alimentation*, para 18-20. In questo senso anche Corte di Giustizia, sentenza del 10 marzo 2005, Causa C-39/04, *Laboratoires Fournier Sa v. Direction des vérifications nationales et internationales*, par. 25; Corte di Giustizia, sentenza del 14

facoltà, non l'obbligo, di richiedere informazioni alla competente autorità di un altro Stato membro⁹¹. Queste considerazioni inerenti il coinvolgimento del contribuente sono oggetto di specifica analisi nel capitolo inerente alla tutela dello stesso. Quello che preme evidenziare in questa sede è l'opportunità che lo scambio automatico, proprio per le sue caratteristiche, sia corredato da informazioni circa la fonte delle informazioni e, qualora, non sia possibile e/o anche indipendentemente da ciò, richieda sempre un confronto con il contribuente al fine di verificare il contenuto dei dati ricevuti.

Il dato scambiato, deve, infine contenere le informazioni necessarie per identificare correttamente e inequivocabilmente il contribuente⁹². La Direttiva 2014/107/UE, nel preambolo punto n. 10 stabilisce che *“il trattamento delle informazioni ai sensi della presente direttiva è necessario e commisurato allo scopo di consentire alle amministrazioni fiscali degli Stati membri di individuare correttamente e inequivocabilmente i contribuenti interessati ed essere in grado di applicare e far osservare la propria normativa fiscale in situazioni transfrontaliere, di valutare la probabilità che siano perpetrate evasioni fiscali e di evitare ulteriori inutili indagini”*. Sebbene tale considerando sia dedicato alle informazioni di carattere finanziario, da un'analisi letterale e sistematica della norma, si ritiene che la correttezza e l'inequivocabilità nell'identificazione del contribuente oggetto di scambio sia da considerare una priorità in relazione a tutti i dati scambiati, non soltanto con riferimento ai dati finanziari.

1.6. La qualificazione dei redditi nello scambio di informazioni

Il riferimento all'autonomia procedurale per ciascuno Stato nelle modalità di raccolta e analisi dei dati da trasmettere apre un'ulteriore problematica. Lo scambio automatico di informazioni si attua partendo dalla qualificazione e dall'individuazione dei redditi da

settembre 2006, Causa C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer v. Finanzamt Munchen fur Körperschaften, par. 49; Corte di Giustizia, sentenza del 11 ottobre 2007, Causa C-451/05, Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA) v. Directeur general des impôts, Ministère public, par. 95 (in questo caso la Corte ammette che la normativa nazionale possa negare l'esenzione richiesta qualora tali prove non vengano fornite dal contribuente); Corte di Giustizia, sentenza del 27 gennaio 2009, Causa C-318/07, Hein Pershe v. Finanzamt Ludenscheid, para 60; Corte di Giustizia sentenze C-436/08 e 437/08 del 10 febbraio 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel Betriebs GmbH and und Österreichische Salinen AG v. Finanzamt Linz, para 100 ove la Corte ammette che, anche in assenza del meccanismo di assistenza amministrativa, la normativa nazionale può subordinare l'esenzione alla possibilità che sia lo stesso contribuente a fornire la prova dell'imposta pagata o della sussistenza di altre condizioni al verificarsi delle quali è collegata la tassazione o meno di una determinata fattispecie reddituale.

⁹¹ Per un esame comparato a livello Europeo si vedano gli atti del convegno EATLP svoltosi a Santiago de Compostela il 4-6 giugno 2009, R. SEER, I. GABERT, (a cura di), General Report in *Mutual Assistance and Information Exchange*, Atti del Convegno, Amsterdam, 2010.

⁹² Conclusioni dell'Avvocato Generale Juliane Kokott presentate il 6 giugno 2013, causa 276/12, *cit.*, Sabou, par. 78-82.

scambiare, pur non esistendo un'interpretazione e una valutazione univoca, ovvero condivisa da tutti i Paesi, di una specifica categoria reddituale. Per qualificazione giuridica di un incremento patrimoniale si intende l'operazione interpretativa finalizzata a individuare la categoria astratta prevista da una norma nella quale ricondurre una fattispecie concreta in modo da identificarne la disciplina giuridica. Dato che le convenzioni o le direttive raramente definiscono come si debba interpretare o qualificare una categoria reddituale, rimandando alle regole di determinazione in base al diritto interno (*lex fori*)⁹³, spetta allo Stato ricevente valutare se e in che misura le informazioni ricevute costituiscano base imponibile in relazione alla propria disciplina interna. In sostanza, il dato comunicato deve essere riadattato e valutato alla luce della normativa domestica, cercando di stralciare eventuali elementi che non concorrono alla formazione della base imponibile nel Paese di destinazione. Ad oggi, non risultano documenti o *best practices*, quali, ad esempio, la redazione di c.d. "Country Profile" che testimonino in maniera ufficiale come i Paesi coinvolti agiscano per traslare i dati ottenuti ai fini dell'applicazione della normativa interna⁹⁴. Pur essendo la qualificazione un problema comune nell'applicazione sia delle Convenzioni bilaterali sia della normativa comunitaria, la trattazione che segue verterà principalmente sull'analisi delle disposizioni convenzionali in quanto sussistono pronunce giurisprudenziali in merito, mentre risultano, invece, assenti nell'ambito comunitario. Preliminarmente occorre precisare che la qualificazione giuridica dei redditi ai fini di una Convenzione bilaterale è indipendente dalla qualificazione effettuata secondo la normativa nazionale. I trattati non richiedono, infatti, "l'identità del presupposto, bensì solo l'identità del fatto materiale, di un elemento, cioè, pregiuridico"⁹⁵. Per quanto riguarda i trattati internazionali, la Convenzione costituisce, per la qualificazione dei redditi, un corpo normativo autonomo cui l'interprete deve approcciarsi *ex novo* azzerando la qualificazione reddituale effettuata dalle norme interne⁹⁶. Tale tematica è fondamentale poiché da tale operazione interpretativa possono discendere anche le modalità di allocazione del diritto ad

⁹³ M. SCHILCHER, K. SPIES, *The Directive on Mutual Assistance in Direct Tax Matters* in, Introduction to European Tax Law: Direct Taxation, a cura di M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUCH, C. STARINGER, 3a edizione, Spiramus Press, 2013, p. 215.

⁹⁴ Solo a livello esemplificativo, le autorità competenti possono fare uso del Database Taxes in Europe liberamente accessibile al link http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxSearch.html ultimo accesso 20 novembre 2016, coordinato dalla Direzione Generale Taxation and Customs della Commissione Europea.

⁹⁵ P. TARIGO, voce *Trattato internazionale* (dir. trib.), in Dizionario di diritto pubblico, Cassese (ed.), Milano, 2006, 5985, ss.; F. AVELLA, *La qualificazione dei redditi nelle Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia*, in Riv. Dir. Trib., 2010, 5, pp. 45-71.

⁹⁶ Una volta stabilito se la Convenzione comprime o meno la potestà impositiva dello Stato contraente, sarà di nuovo la legislazione nazionale a regolare le modalità di imposizione del reddito secondo le regole relative ai redditi qualificati secondo la normativa nazionale, nei limiti stabiliti dalla Convenzione.

esercitare la potestà impositiva da parte degli Stati contraenti. Le convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni conformi al Modello OCSE sono caratterizzate dall'esistenza di specifiche norme interpretative e qualificatorie⁹⁷. Il rinvio al diritto dello Stato che presenta un collegamento qualificato con la persona o la fattispecie oggetto della disciplina pattizia può essere previsto direttamente dalle disposizioni convenzionali ovvero mediante l'applicazione di una norma generale di interpretazione prevista nell'art. 3 comma 2 del Modello OCSE⁹⁸. Quest'ultimo prevede che ai fini dell'applicazione di una convenzione, i termini e le espressioni ivi non definiti hanno il significato che ad essi è attribuito dalla legislazione di detto Stato relativamente alle imposte cui la convenzione si applica a meno che il contesto non richieda una diversa interpretazione. La problematica non è solamente di carattere linguistico ma anche concettuale poiché, pur facendo riferimento ad una categoria reddituale, le legislazioni dei Paesi coinvolti potrebbero ritenere assoggettabile a tassazione solo una parte del reddito oggetto di scambio, ovvero, elementi reddituali diversi comportando un mancato allineamento nella modalità di assoggettamento ad imposizione. Ipotesi di questo tipo, seppur con riferimento all'applicazione delle convenzioni bilaterali e non allo scambio automatico, sono già state sottoposte al vaglio giurisprudenziale. In ambito nazionale, si rammenta, ad esempio, la sentenza della Cassazione n. 21220 del 29 settembre 2006 in cui è stata affrontata tale tematica di asimmetria interpretativa. Nel caso di specie, l'oggetto della contesa fiscale riguardava l'applicazione di una ritenuta su alcuni canoni pagati da una società italiana ad una statunitense in base all'art. 12 della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e gli Stati Uniti. Il pagamento si riferiva alla concessione di diritti di sfruttamento di registrazioni musicali e l'ammontare della ritenuta variava da un minimo del 5% ad un massimo del 10% a seconda che si ritenesse che i canoni fossero riferibili alla concessione dell'utilizzo di diritti d'autore o altri diritti di proprietà intellettuale. Quello che in questa sede preme sottolineare è che la Cassazione, confermando l'operato dell'Agenzia delle Entrate e la conseguente applicazione di una ritenuta con aliquota pari al 10%, ha affermato che, nell'interpretazione della convenzione, lo Stato della fonte è libero di applicare la nozione di diritti d'autore vigente nel proprio

⁹⁷ P. ARGINELLI, Riflessioni sull'interpretazione delle convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni conformi al Modello OCSE, in Riv. Dir. Trib. n. 4, 2016, pp- 160-165. L'autore distingue tra norme di interpretazione uniforme, c.d. "definitorie", volte a garantire una interpretazione uniforme e tendenzialmente autonoma dei termini e delle espressioni utilizzate nel trattato; e norme di interpretazione non uniforme, che effettuano un rinvio all'ordinamento giuridico degli Stati contraenti.

⁹⁸ La letteratura sull'art. 3(2) è piuttosto vasta, tra gli altri si vedano: J.F. AVERY JONES, *Article 3 (2) of the OECD Model Convention and the commentary to it: Treaty Interpretation*, in European Taxation, 1993, p. 252 e ss.; F.A. ENGELN, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, Amsterdam, 2004, p. 473 ss.; K. VOGEL, *On Double Taxation Conventions*, 3rd editions, Londra -L'aia-Boston, Denveter, 1997, art. 3 p. 43; K. VOGEL, R.G. PROKISH, *General Report on Interpretation of double taxation Conventions in Cahiers de Droit Fiscal International*, vol LXXVIIIa, 1993, p. 64; K. VAN RAAD, 1992 Additions to Articles 3(2) (interpretation) and 24 (non discrimination) of the 1992 OECD Model and Commentary, in Intertax, 1992, 672 e ss.

ordinamento anche se ciò può comportare l'emergere di doppie imposizioni e/o un mancato allineamento nella definizione di diritto d'autore con diversa relativa modalità di tassazione. La Convenzione Italia-USA, difatti, nell' art. 3, secondo comma⁹⁹ contiene la citata clausola denominata "*general renvoi clause*" in base alla quale i termini qualificatori utilizzati nella Convenzione ed ivi non definiti hanno il significato che ad esse è attribuito dall'ordinamento tributario dello Stato che applica la Convenzione a meno che il contesto non richieda una diversa interpretazione. In pari maniera, il Commentario all'art. 3, par. 2 del Modello OCSE osserva che detto articolo impone al giudice nazionale di interpretare le locuzioni non definite dalla Convenzione attraverso un rinvio formale al diritto interno dello Stato che applica la Convenzione, facendo a tal riferimento a tal fine non esclusivamente a termini ed espressioni identici a quelli convenzionali, ma anche a termini ed espressioni funzionalmente analoghi che siano impiegati nelle disposizioni nazionali¹⁰⁰. Tale regola subisce una deroga qualora il giudice rilevi che, con riferimento ad una fattispecie concreta, il contesto della convenzione richieda una diversa interpretazione. Il Commentario ritiene che ogni termine non specificamente definito dalla convenzione debba essere interpretato in base al contesto e nel momento in cui si deve applicare la convenzione. Il rinvio è pertanto inteso come "dinamico", ossia diretto al diritto vigente al momento di applicazione della convenzione, contrapponendosi, così, alla c.d. "interpretazione statica" in base alla quale l'interpretazione di una convenzione è cristallizzata al momento della stipula della convenzione, perché ad essa letteralmente la convenzione stessa si riferisce¹⁰¹. A questo proposito, si ricorda, tuttavia, che il valore del Commentario nell'interpretazione dei trattati non è univocamente considerato. Sebbene, infatti, il Commentario sia approvato (o siano

⁹⁹ J.F. AVERY JONES, *Article 3 (2) of the OECD Model Convention and the commentary to it: Treaty Interpretation*, in *European Taxation*, 1993, p. 252 e ss..

¹⁰⁰ Royal Courts of Justice, 9 marzo 2016 -12 aprile 2016, TC05009 – (TC), giudice Brannan, caso *Martin Frederick Fowler v. HMRC*, in *Riv. Dir. trib.*, n. 4, 2016, pp. 125-148. Al punto 108 la Corte stabilisce che: "*In ascertaining the meaning of these terms it is necessary not to seek words in domestic law which are identical to the terms used in the Treaty but to look for the terms in domestic law which are synonymous. That must be so because the tax code of each Contracting state will use slightly different language to express same concept. (...)The OECD Model Convention is intended to apply in a 5 standardised form to a very large number of different countries and tax codes. Its language is, therefore, in many cases conceptual rather than precise. The language of the Treaty must, for this reason, be interpreted as expressing concepts which broadly correspond to the detailed provisions of domestic tax codes*".

¹⁰¹ A questo proposito, l'art. 31 della Convenzione di Vienna contempla una definizione di contesto come legato alla contestualità con la stipula della trattato e alla concordanza manifesta dalle parti, essendo ricompresi oltre al testo dell'intero trattato e al preambolo e documenti annessi al trattato stesso, anche gli accordi intervenuti tra le parti contraenti e qualsiasi strumento proveniente da uno Stato contraente e accettato da tutti gli altri. Nel contesto rientrano oltre ai summenzionati strumenti anche qualunque strumento precedente o successivo alla stipula della convenzione contro le doppie imposizioni che sia idoneo a identificare la comune volontà degli Stati contraenti nel momento in cui tale Convenzione è applicata. In questo senso: F. AVELLA, *La qualificazione dei redditi nelle Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, 5, p.58.

state apposte riserve) dagli Stati aderenti all'OCSE, esso non prende in considerazione una specifica convenzione bilaterale, e nemmeno può essere identificato come un accordo successivo delle parti, innanzitutto perché uno degli Stati contraenti potrebbe non aderire all'OCSE, in secondo luogo perché lo stesso non è una norma di diritto internazionale né un documento giuridicamente vincolante per i contraenti¹⁰². La giurisprudenza delle corti di diversi Paesi, quali Germania, Paesi Bassi Norvegia, Stati Uniti sembra essere orientata verso un'interpretazione dinamica¹⁰³. Tale riferimento "mobile" si presta a recepire nel diritto convenzionale le modifiche occorse nella legislazione dello Stato. Il recepimento, tuttavia, non dovrebbe essere automatico, ma dovrebbe operare nel rispetto del principio di buona fede nell'applicazione dei trattati, richiamato dall'art. 31 della Convenzione di Vienna. Detto principio impone agli Stati contraenti di comportarsi secondo correttezza astenendosi dal porre in essere comportamenti che, anche indirettamente, possano pregiudicare le finalità di una Convenzione, come ad esempio trarre vantaggio da un'espressione il cui significato non sia univocamente determinato¹⁰⁴. Un'interessante interpretazione viene fornita da una recente sentenza "*Fowley*" della giurisprudenza inglese¹⁰⁵ nella quale, sebbene sia riconosciuta la validità del rinvio dinamico al diritto dello Stato che applica la Convenzione, viene stabilito che le norme introdotte successivamente alla conclusione della convenzione, quali, ad esempio, le norme di assimilazione ad una categoria reddituale, non devono, tuttavia determinare una modifica surrettizia alla ripartizione della potestà impositiva concordata tra gli Stati contraenti. In altre parole, gli effetti di un'interpretazione conforme al diritto dello Stato che applica la convenzione non devono contrastare con gli effetti che, da un'analisi del contesto, appaiano voluti dalle parti contraenti con riferimento alla specifica fattispecie concreta¹⁰⁶. La Corte inglese sembra, pertanto, sostenere quella parte della dottrina che ha rilevato come il riferimento al contesto

¹⁰² K. VOGEL, *On Double Taxation Conventions*, 3rd editions, Londra -L'aia-Boston, Denveter, 1997, art. 3 p. 43; K.VOGEL, R.G. PROKISH, *General Report on Interpretation of double taxation Conventions in Cahiers de Droit Fiscal International*, vol LXXVIIIa, 1993, p. 64.

¹⁰³ In questo senso anche V. UCKMAR, *Manuale di diritto tributario internazionale AAVV Multilingual texts and interpretation of tax treaties*, IBFD, 2006.

¹⁰⁴ F. RUBINSTEIN, *Interpretazione ed applicazione degli accordi contro la doppia imposizione, il ruolo della buona fede oggettiva*, in *Dir. prat. trib. internaz.*, 2006, 53; E. VAN DER BRUGGEN, *Unless the Vienna Convention Otherwise Requires*,: Notes on the Relationship between Article 3(2) of the OECD Model Tax Convention and Articles 31 and 32 of the Vienna Convention on the Law of Treaties, in *European Taxation*, 2003, 145 e ss; P.M. SMIT, *Classification of Income under a Treaty – Application of the Vienna Convention on treaty Law?* in *European taxation*, 1992, 57 e ss.

¹⁰⁵ Royal Courts of Justice, 9 marzo 2016 -12 aprile 2016, TC05009 – (TC), giudice Brannan, caso *Fowley*, in *Riv. Dir. trib.*, n. 4, 2016, pp. 125-148.

¹⁰⁶ P. ARGINELLI, *Riflessioni sull'interpretazione delle convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni conformi al Modello OCSE*, in *Riv. Dir. Trib.* n. 4, 2016, pp. 180-181.

effettuato nell'ambito dell'art. 3 comma 2 funga da clausola di salvaguardia costituendo un'importante limitazione del potere di uno Stato contraente di alterare l'applicazione del trattato mediante modifica unilaterale della propria normativa interna¹⁰⁷. La causa oggetto di valutazione da parte del tribunale inglese concerne un contribuente fiscalmente residente nella Repubblica del Sudafrica che esercita l'attività di sommozzatore professionista. Nel corso dei periodi di imposta 2011/2012 e 2012/2013, il contribuente aveva esercitato tale attività nelle acque sovrastanti la piattaforma continentale del Regno Unito. La disputa verteva sulla qualificazione, ai fini convenzionali, del reddito del contribuente come reddito di lavoro autonomo/impresa (art. 7 della Convenzione) non imponibile nel Regno Unito a motivo dell'assenza di una stabile organizzazione sul territorio di detto Stato. Il contribuente evidenziava che la qualificazione civilistica del rapporto contrattuale in essere era irrilevante, dovendo farsi riferimento alla normativa fiscale prevista dall'ordinamento inglese. Il tribunale investito della questione ha accolto il ricorso del contribuente ritenendo che, ai sensi dell'art. 3 comma 2 della Convenzione Regno Unito-Repubblica Sudafricana, i termini giuridico-tecnici ivi usati dovessero essere interpretati tramite un rinvio dinamico formale all'ordinamento dello Stato che applica la convenzione. Per effetto di tale rinvio, la qualificazione fiscale del reddito prevale anche sulla difforme qualificazione civilistica del rapporto giuridico sottostante il quale potrebbe configurarsi quale rapporto di lavoro dipendente ai sensi della disciplina giuslavoristica¹⁰⁸. Tale interpretazione estensiva non deve tuttavia permettere di attribuire agli Stati contraenti il diritto di alterare unilateralmente la ripartizione della potestà impositiva concordata a livello pattizio, mediante modificazione unilaterale delle disposizioni domestiche. La restrizione apposta dall'art. 3 comma 2 “a meno che il contesto non richieda una diversa interpretazione” deve, infatti, essere intesa a casi come quello appena considerato e, conseguentemente, deve applicarsi nel caso in cui il contesto del trattato assume un significato diverso da quello originariamente previsto dagli Stati contraenti¹⁰⁹.

¹⁰⁷ J. F. AVERY JONES, The interpretation of tax treaties with particular reference to article 3(2) of the OECD Model, in *British Tax Review*, 1984, pp. 18 ss; P.J. WATTEL, O. MARRES, *Characterization of Fictitious income under OECD-Patterned Tax Treaties*, in *European Taxation*, n. 43, 2003, pp. 66 e ss.

¹⁰⁸ In merito alla prevalenza del rinvio alle disposizioni fiscali interni si veda anche: F. AVELLA, *La qualificazione dei redditi nelle Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, 5, p. 53.

¹⁰⁹ Royal Courts of Justice, 9 marzo 2016 -12 aprile 2016, TC05009 – (TC), giudice Brannan, caso *Fowley*, in *Riv. Dir. trib.*, n. 4, 2016, pp. 115 e 116: “*The amended meaning given by the subsequent change in domestic law would not be the “meaning” which could be applied under art. 3(2) when construed in accordance with article 31(1) of the Vienna Convention. In other words, a breach of the obligation of good faith can override the words “at any time” used in article 3(2) 35 which are generally taken to indicate that the domestic tax law meaning is an ambulatory rather than a static meaning). Alternatively, it may be said that in such a case, for the purposes of article 3(2), the “context of the treaty would require a meaning different from that supplied by domestic tax law....the position is, however, different where the provision of domestic law which re-characterises the type of income is one which was already in existence at*

Capitolo 2 Lo scambio automatico di informazioni nell'Unione Europea

2.1. Le fonti: ambito comunitario

Il principio della cooperazione fiscale in ambito comunitario non è esplicitamente codificato in nessuna norma di diritto primario dell'Unione. L'assistenza tributaria è regolata da disposizioni del diritto secondario che trovano base giuridica in precetti dei Trattati dell'Unione. Taluni autori¹¹⁰ ritengono che detto fondamento giuridico discenda dall'art. 115 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione europea (di seguito "TFUE"¹¹¹) e dall'art. 5, par. 2, del Trattato sull'Unione Europea (di seguito "TUE"). Gli artt. 114 e 115 del TFUE che hanno rispettivamente sostituito, dopo il Trattato di Lisbona, gli articoli 95 e 94 del Trattato che istituisce la Comunità economica europea (di seguito "TCE"), conferiscono competenza all'Unione per raggiungere l'obiettivo del ravvicinamento¹¹² e i poteri necessari

the date the relevant treaty was concluded". Nel caso di specie, al momento della conclusione del trattato era in vigore una disposizione normativa domestica che aveva assimilato i redditi derivanti dallo svolgimento delle attività di sommozzatore a quelle di lavoratore autonomo in funzione della pericolosità, dei rischi della salute e della brevità della vita lavorativa; per ragioni, pertanto, non legate allo stato di lavoratore dipendente, né alla difficoltà di classificazione della medesima. Le modifiche al Commentario al Modello OCSE intervenute successivamente alla conclusione del Trattato che chiariscono come qualificare il reddito di lavoro dipendente e quello di lavoro autonomo hanno, pertanto, come osserva la Corte al punto 120 della sentenza, un valore limitato nell'interpretazione del Trattato nel caso di specie.

¹¹⁰ A. BUCCISANO, *Cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale*, in Riv. Dir. Trib., n. 7-8, 2012, pp. 669-711; S. DORIGO, *La Cooperazione fiscale internazionale*, a cura di C. SACCHETTO, in *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2011, p. 219; F. FERNANDEZ MARIN, *Il principio di cooperazione tra le amministrazioni finanziarie*, in *I principi Europei del diritto Tributario*, a cura di A. DI PIETRO e T. TASSANI, Cedam, 2013; P. MASTELLONE, *L'Unione europea non riconosce participation rights al contribuente sottoposto a procedure di muta assistenza amministrativa tra autorità fiscali*, Riv. Dir. Trib., 2014, n. 1, p.353; F. PERSANO, *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, Torino, Giappichelli 2006, pp. 135 e ss; F. SAPONARO, *Lo scambio di informazioni tra Amministrazioni fiscali e l'armonizzazione fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2005, 2, p. 461.

¹¹¹ La versione consolidata 2016 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea è stata pubblicata in GUUE C202/1 del 7 giugno 2016 vol. n. 59.

¹¹² Il ravvicinamento delle legislazioni degli Stati membri consiste nell'intervento concreto finalizzato ad eliminare gradualmente le principali difformità tra i modelli adottati autonomamente dai vari Stati membri, qualora esse siano di ostacolo al funzionamento del mercato comune. Per armonizzazione si intende, invece, l'individuazione di un modello unico al quale devono, in linea di massima, uniformarsi i sistemi statali mediante un progressivo ravvicinamento delle legislazioni degli Stati membri con cui si eliminano gli ostacoli tecnici, amministrativi o normativi alla realizzazione degli obiettivi dell'Unione. L'armonizzazione, dunque, esprime al contempo un obiettivo generale cui tende l'Unione e il risultato ottenuto dal concreto processo di ravvicinamento. In tal senso S. DORIGO, *La potestà degli stati in materia di imposte dirette e i limiti derivanti dal diritto comunitario secondo la sentenza Hein Persche della Corte di Giustizia*, in *Dir. e Prat. Trib. Internaz.*, n. 2, 2009, pp. 959-982.

alla creazione del mercato interno¹¹³. In quest'ottica, lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie “*costituisce un modello rappresentativo dello sviluppo dinamico del processo giuridico di ravvicinamento fiscale*”¹¹⁴ quale strumento per l'integrazione ove il diritto dell'Unione dovrebbe fungere da quadro normativo degli scambi commerciali tra i Paesi membri. Come sostenuto da parte della dottrina¹¹⁵, l'assistenza amministrativa è stata intesa non solo come idonea a svolgere una funzione negativa, di difesa del sistema comunitario contro le distorsioni poste in essere dagli operatori economici, bensì anche a rivestire una funzione propositiva di promozione degli obiettivi del Trattato, in prima battuta delle libertà di circolazione di beni, persone, capitali e servizi in ambito comunitario¹¹⁶. L'assenza di disposizioni nei trattati istitutivi, si giustifica proprio con il carattere strumentale dell'assistenza tributaria¹¹⁷ che trova la propria ragion d'essere non tanto nell'accertamento dei tributi, quanto, invece, in uno scopo concreto disciplinato dai Trattati istitutivi dell'Unione Europea: quello di consentire il corretto funzionamento del mercato¹¹⁸ e il contrasto all'esercizio abusivo delle libertà fondamentali¹¹⁹. Questo

¹¹³ In base all'art. 115 TFUE “Fatto salvo l'art. 114, il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, stabilisce direttive volte al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato”.

¹¹⁴ F. SAPONARO, *Lo scambio di informazioni tra Amministrazioni fiscali e l'armonizzazione fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2005, 2, p. 461.

¹¹⁵ S. DORIGO, *La potestà degli stati in materia di imposte dirette e i limiti derivanti dal diritto comunitario secondo la sentenza Hein Persche della Corte di Giustizia*, in *Dir. e Prat. Trib. Internaz.*, n. 2, 2009, p. 975; R. SUCCIO, *Cooperazione internazionale e scambi di informazioni tra amministrazioni finanziarie: alcune considerazioni*, in *Dir. Prat. Trib. Internaz.*, 2011, p. 168.

¹¹⁶ S. DORIGO, “*La cooperazione fiscale internazionale*”, in *La Cooperazione fiscale internazionale*, in *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, a cura di C. Sacchetto, , Torino, 2011, p. 219.

¹¹⁷ F. FERNANDEZ MARIN, *Il principio di cooperazione tra le amministrazioni finanziarie*, in *I principi Europei del diritto Tributario*, a cura di A. DI PIETRO e T. TASSANI, Cedam, 2013, p. 372; R. SUCCIO, *Cooperazione internazionale e scambi di informazioni tra amministrazioni finanziarie: alcune considerazioni*, in *Dir. Prat. Trib. Internaz.*, 2011, pp. 163-207.

¹¹⁸ Risoluzione del Consiglio del 10 febbraio 1975 relativa alle misure che la Comunità dovrà adottare per combattere la frode e l'evasione fiscale sul piano internazionale, Gazzetta Ufficiale C 35 del 14 febbraio 1975. Tale Risoluzione aveva già evidenziato come “*la pratica della frode e dell'evasione fiscale al di là dei confini degli Stati Membri conduce a perdite di bilancio e all'inosservanza del principio della giustizia fiscale e può condurre a distorsioni dei movimenti di capitali e delle condizioni di concorrenza*”, ritenendo necessaria l'introduzione di un sistema di scambio di ogni informazione utile per un corretto accertamento delle imposte. Successivamente, anche la Commissione Europea, nella comunicazione COM (2006) 823 def. Del 19 dicembre 2006 sul Coordinamento dei sistemi di imposizione diretta degli Stati membri nel mercato interno aveva sostenuto che l'eliminazione di ogni forma di discriminazione e di doppia imposizione poteva favorire il successo del mercato interno e concorrere al miglioramento delle imprese europee. In dottrina: F. FERNANDEZ MARIN, *Il principio di cooperazione tra le amministrazioni finanziarie*, in *I principi Europei del diritto Tributario*, a cura di A. DI PIETRO e T. TASSANI, Cedam, 2013; P.

approccio conferma, per parte della dottrina, un progressivo “trend con cui l’Unione europea attua l’integrazione giuridica in ambito fiscale, operando cioè, sul versante delle norme tributarie procedurali”¹²⁰.

Il citato art. 115 TFUE conferisce al Consiglio, con una procedura speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, il potere di adottare all’unanimità “direttive” volte al ravvicinamento delle legislazioni nazionali che abbiano “un’incidenza diretta sull’instaurazione o sul funzionamento del mercato interno”. L’art. 114 conferisce all’Unione una competenza concorrente interna con la quale è possibile adottare atti al fine di armonizzare le disposizioni legislative e regolamentari degli Stati membri in certi settori. La scelta della procedura non è di minore importanza in quanto quella di cui all’art. 115 TFUE prevede la delibera all’unanimità da parte del Consiglio, mentre l’art. 114 TFUE contempla solo la codecisione, quindi la maggioranza qualificata. In materia di riavvicinamento delle legislazioni, il settore tributario è escluso dalla sfera di applicazione dell’art. 114. L’art. 114 infatti, secondo comma, stabilisce espressamente che la regola della maggioranza qualificata “non si applica alle disposizioni fiscali”. La Commissione tentò in più occasioni di estendere alla cooperazione amministrativa in campo fiscale il ricorso alla procedura ordinaria¹²¹, motivando che tali direttive non avrebbero avuto riflessi sugli obblighi dei soggetti passivi o sulle regole concernenti il campo di applicazione dell’imposta¹²², ma si sarebbero limitate a creare collegamenti tra le amministrazioni fiscali, intervenendo quindi solo su norme procedurali e non su norme sostanziali. Secondo questa visione, l’assistenza amministrativa poteva non essere ricondotta alla legislazione fiscale tout court in quanto “*la cooperazione in materia tributaria non inciderebbe sulla sostanza della sovranità fiscale degli Stati membri ma intende piuttosto garantire il buon funzionamento del mercato unico, ad esempio,*

MASTELLONE, *L’Unione europea non riconosce participation rights al contribuente sottoposto a procedure di mutua assistenza amministrativa tra autorità fiscali*, Riv. Dir. Trib. n. 1 /2014, p.353;

¹¹⁹ Corte di Giustizia, Grande Sezione, 12 settembre 2006, causa C-196/04 Cadbury Schweppes, Racc. I-8031. La corte ha infatti evidenziato che lo Stato di residenza può “*ricorrere ai meccanismi di collaborazione e di scambio d’informazioni tra amministrazioni fiscali nazionali istituiti da strumenti giuridici (...) vale a dire la direttiva del Consiglio del 19 dicembre 1977, 77/799/CEE, relativa alla reciproca assistenza tra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette*”.

¹²⁰ P. MASTELLONE, *L’Unione europea non riconosce participation rights al contribuente sottoposto a procedure di mutua assistenza amministrativa tra autorità fiscali*, Riv. Dir. Trib. n. 1 /2014, p.354.

¹²¹ Proposta di direttiva 2003/93/CE e di regolamento CE 1798/2003; Proposta di direttiva 2004/56/CE che modifica la direttiva 77/799/CEE,

¹²² Commissione europea, relazione illustrativa alla proposta di direttiva 2003/93/CE e di Regolamento CE 1798/2003, punto n. 6 “Conclusioni”.

impedendo agli evasori fiscali di nascondersi in un altro Stato membro”¹²³. Con l’espressione “disposizioni fiscali”, di cui all’art. 95 del TCE, oggi art. 114 TFUE, il legislatore avrebbe fatto riferimento ai soli elementi centrali della fiscalità, quali le norme di carattere sostanziale, escludendo l’assistenza reciproca in materia fiscale¹²⁴. Nonostante tale opinione più volte ribadita dalla Commissione, la distinzione tra norme sostanziali relative alla determinazione dei soggetti passivi d’imposta, delle aliquote e della base imponibile e tra quelle volte a regolare le modalità di accertamento e di riscossione delle imposte è, secondo il Consiglio, priva di fondamento, poiché negli ordinamenti nazionali entrambe confluiscono tra le disposizioni di carattere fiscale. Tale posizione è condivisa dalla Corte di Giustizia¹²⁵ che ad oggi ha respinto i ricorsi inoltrati dalla Commissione al fine di ottenere l’annullamento di atti concernenti l’assistenza tributaria internazionale modificati unilateralmente dal Consiglio affermando che *“la scelta del fondamento normativo non potrebbe dipendere dalla questione di stabilire in che misura l’atto emanando incida sulla sovranità degli Stati membri in quanto una siffatta impostazione implicherebbe valutazioni politiche, il che risulterebbe contrario tanto al sistema di ripartizione delle competenze in seno alla Comunità, quanto al principio della certezza del diritto”*¹²⁶. Queste considerazioni sulla competenza introducono alla riflessione in merito al principio di attribuzione di cui all’art. 5, comma 1, del TUE, in base al quale: *“la delimitazione delle competenze dell’Unione si fonda sul principio di attribuzione”*. L’Unione, pertanto, agisce esclusivamente nei limiti delle competenze che le sono attribuite dagli Stati membri nei trattati per realizzare gli obiettivi da questi stabiliti. Il comma 2 dell’art. 5 aggiunge che qualsiasi competenza non attribuita all’Unione nei trattati appartiene agli Stati membri. A questo proposito è necessario precisare che non esiste una specifica base giuridica nei Trattati che possa fondare una competenza generale nell’Unione in ambito procedurale. L’intervento dell’Unione avviene pertanto, per quanto concerne la cooperazione, in base ai

¹²³ Parlamento Europeo, Relazione A5-0466/2003 del 4 dicembre 2003, relatrice Piia Noora-Kauppi, presentata in occasione della proposta di direttiva 2004/56/CE che modifica la direttiva 77/99/CEE.

¹²⁴ Conclusioni dell’Avvocato generale Alber presentate il 9/9/2003, causa C-338/01, *Commissione c. Consiglio*, punto 17.

¹²⁵ Corte di Giustizia, sentenza del 29 aprile 2004, causa C-338/01, *Commissione delle Comunità europee sostenuta da Parlamento europeo c. Consiglio dell’Unione europea*, cit. punti 37 e 67:

¹²⁶ Il Consiglio ha modificato la base giuridica di talune proposte della Commissione sulla cooperazione amministrativa nel settore dell’IVA e delle imposte dirette relative all’abrogazione del Regolamento n. 218/92/CE e alla modifica della Direttiva 77/799/CEE. Si veda sul punto: Parlamento europeo, Commissione per i problemi economici e monetari, Relazione sulla Proposta di Direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio che modifica la Direttiva n. 77/799/CEE relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette e indirette (COM(2003)446-C5_0370/2003-2003/0170(COD)) documento di seduta del 4 dicembre 2003. In dottrina: F. PERSANO, *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, Torino, Giappichelli 2006, pp. 130 e ss.

principi di sussidiarietà e proporzionalità che ispirano l'azione del legislatore in merito all'opportunità o meno di adottare un atto in una materia di tipo concorrente secondo quanto disposto dall'art. 5, par. 2 del TUE. In base al principio di sussidiarietà¹²⁷, l'Unione interviene soltanto se e in quanto gli obiettivi dell'azione prevista non possono essere conseguiti in misura sufficiente dagli Stati membri né a livello centrale né a livello regionale e locale, ma possono, a motivo della portata o degli effetti dell'azione in questione, essere raggiunti meglio a livello di Unione. Tale principio impone una difficile valutazione dell'adequatezza rispetto ad un obiettivo dato, dell'azione coordinata a livello europeo e dei vantaggi che questa presenta se comparata all'azione dei singoli Stati membri, nonché dei possibili rischi di creazione di distorsioni della concorrenza. Analogamente al principio di sussidiarietà, anche il principio di proporzionalità, regola l'esercizio delle competenze attribuite all'Unione. Esso rileva nella fase successiva alla decisione del legislatore di esercitare una determinata competenza concorrente e incide sulle modalità di esercizio di questa, sulla scelta dell'atto e del suo contenuto. Esso afferma che le azioni delle istituzioni dell'Unione non possano andare oltre ciò che è necessario per realizzare gli obiettivi del Trattato. Tramite la giurisprudenza della Corte di Giustizia questo principio, formulato come fattore di moderazione dell'azione comunitaria, è divenuto un principio generale del diritto comunitario utilizzabile anche per valutare l'azione legislativa degli Stati membri e il suo impatto sulle libertà fondamentali¹²⁸. Non vi è pertanto un bilanciamento tra interessi nazionali e comunitari, al principio di proporzionalità si ricorre, come ad un criterio di ragionevolezza, per valutare la legittimità di una norma nazionale che persegua un obiettivo legittimo ma allo stesso tempo confliggente con gli obiettivi delle libertà economiche fondamentali¹²⁹. Il provvedimento nazionale sarà considerato in linea con detto principio soltanto se la misura è appropriata, cioè atta a raggiungere l'obiettivo prefissato e

¹²⁷ Il principio di sussidiarietà, contenuto nell'art. 5 del Trattato afferma che nelle materie che non rientrano nella sua competenza esclusiva, l'Unione può intervenire solo se gli obiettivi non possono essere realizzati efficacemente dagli Stati Membri e solo se possono essere realizzati meglio con l'azione comunitaria. In questo senso F. VANISTENDAEL, *Le nuove fonti del diritto ed il ruolo dei principi comuni nel diritto tributario*, in *Per una costituzione fiscale europea*, A. Di Pietro (a cura di), CEDAM, Padova, 2008, p. 102.

¹²⁸ CGUE, sentenza dell'11 luglio 1989, C-265/87, *Shröder HS Kraftfutter GmbH & co. KG*, Racc. p. 2263, par. 14 e 21; Corte di Giustizia, sentenza del 14 luglio 1967, causa Sagulo C-8/77; Corte di Giustizia, sentenza del 20 febbraio 1979, Buitoni, causa C-122/78; Corte di Giustizia, sentenza del 15 maggio 1986, Johnston causa C-222/84. Nella prospettiva italiana si vedano: D.U. GALLETTA, *Discrezionalità amministrativa e principio di proporzionalità* in Riv. It. Dir. pubbl. comm. 1994, 139 e ss e A. MARCHESELLI, *Lo statuto del contribuente: condivisione dei principi comunitari e nazionali, riflessi sulla validità per gli atti*, in Dir. prat. Trib., 2011, n. 82, 3, pp-521-534.

¹²⁹ F. PERSANO, "La pronuncia della Corte di Giustizia CE nel caso Skatteverket c. A: brevi considerazioni in merito alla giustificazione concernente l'efficacia dei controlli fiscali nei rapporti con i Paesi Terzi", in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, 2008, vol. 2, p. 976 e ss; F. VANISTENDAEL, *Le nuove fonti del diritto ed il ruolo dei principi comuni nel diritto tributario*, in *Per una costituzione fiscale europea*, A. Di Pietro (a cura di), CEDAM, Padova, 2008, p. 103.

indispensabile, nel senso che qualunque altra misura meno lesiva delle libertà fondamentali non sarebbe idonea a raggiungere efficacemente gli stessi obiettivi, fermo restando che, qualora si presenti una scelta tra più misure appropriate, è necessario ricorrere alla meno restrittiva¹³⁰. Al contrario, una norma restrittiva delle libertà fondamentali sarà considerata compatibile con le norme del diritto comunitario quando i) è giustificata da motivi di interesse pubblico superiore; ii) è necessaria; iii) costituisce uno strumento adeguato in virtù dell'applicazione del principio di proporzionalità che impone di graduare i mezzi prescelti rispetto alle caratteristiche dell'obiettivo di volta in volta perseguito¹³¹. Spetta, pertanto, alla giurisprudenza comunitaria valutare se i mezzi prefigurati per raggiungere lo scopo dell'atto siano idonei e non eccedano quanto necessario a raggiungerlo, ovvero non siano adottabili misure meno restrittive. La Corte ha precisato che tra le finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione come possibile motivazione della restrizione delle libertà sono comprese, per quanto riguarda l'ambito fiscale, la coerenza del sistema tributario¹³², l'efficacia dei controlli fiscali o la lotta contro la frode e l'evasione fiscale¹³³ sempre che non si ecceda quanto necessario per il conseguimento dello scopo perseguito dalla normativa di cui trattasi¹³⁴. Una norma interna è considerata sproporzionata rispetto al raggiungimento dell'obiettivo nazionale quando si pone in contrasto con l'essenza dei diritti fondamentali, comprese le libertà fondamentali dell'Unione¹³⁵. Tali considerazioni verranno riprese in merito al capitolo sulla tutela del contribuente per valutare il rispetto del principio di proporzionalità nello scambio di informazioni.

La proporzionalità rileva ulteriormente in merito ad una valutazione di una potenziale inefficienza della procedura, introducendo alla questione se un ammontare così voluminoso di dati possa essere efficacemente controllato dalle amministrazioni finanziarie e se i risultati dello stesso possano giustificare i costi amministrativi supportati¹³⁶. Infine, la proporzionalità è valutata come elemento cardine al fine di considerare ammissibili o meno,

¹³⁰ CGUE, sentenza dell'11 luglio 1989, C-265/87, *Shröder HS Kraftfutter GmbH & co. KG*, Racc. p. 2263, par. 21.

¹³¹ CGUE, sentenza del 13 dicembre 1979, caso C-44/79, *Liselotte Hauer contro Land Rheinland Pfalz*, par. 23 e ss.

¹³² CGUE, sentenza del 28 gennaio 1992, Causa C-204/90, *Bachmann*, Racc. pag. I-249, punto 28; CGUE, sentenza del 21 marzo 2007, Causa C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Racc. pag. I-2107, punto 68.

¹³³ CGUE, sentenza del 21 febbraio 2006 C-255/02, *Halifax*, punto 71; CGUE, sentenza del 17 dicembre 2015, causa C-419/14, *Web Mind Licenses Kft*, p. 69-76.

¹³⁴ Corte di Giustizia, Sentenza del 18 dicembre 2007, causa C-101/05, *Skatteverket v. A.*

¹³⁵ F. VANISTENDAEL, *Le nuove fonti del diritto ed il ruolo dei principi comuni nel diritto tributario*, in *Per una costituzione fiscale europea*, A. Di Pietro (a cura di), CEDAM, Padova, 2008, p. 103.

¹³⁶ A. CHRISTIANS, *Taxpayer Rights, on and Off-shore: the 2013 Taxpayer Advocate's Report to Congress*, in *Tax Notes International*, 22 gennaio 2014, p. 3.

come si vedrà nel paragrafo relativo ai “Rapporti con i Paesi terzi”, le discriminazioni tra Stati membri e paesi terzi laddove non sia vigente lo stesso quadro normativo in merito allo scambio di informazioni. caso dividendi in uscita dall’Italia verso paesi SEE: ammissibilità della restrizione CGU, sentenza del 19 novembre 2009, causa C-540/07, Commissione delle Comunità europee contro Repubblica italiana.

2.1.2. Il principio di autonomia procedurale

La cooperazione in ambito internazionale è quell’attività posta in essere dall’Autorità competente di uno Stato al fine di consentire ad altro Stato il perseguimento di finalità fiscali mediante l’utilizzo di strumenti di stampo amministrativo¹³⁷. La scelta di tali mezzi è attuata dagli Stati membri in maniera “autonoma”, data un’esigenza di elasticità che è propria di un ordinamento, come quello dell’Unione Europea, composto da diversi ordinamenti nazionali che non sempre dispongono dei medesimi strumenti. L’autonomia procedurale sussiste solo e soltanto nella misura in cui sussista la competenza procedurale degli Stati membri mentre scompare nel momento in cui, come nel caso, ad esempio, delle direttive in materia di ricorso sull’aggiudicazione degli appalti pubblici, tale competenza venga avocata a sé dall’Unione¹³⁸.

Di conseguenza, le regole procedimentali nazionali si esercitano laddove non vi è una regolamentazione dell’Unione. Nell’ambito della cooperazione amministrativa, la mancanza di armonizzazione delle norme procedimentali e il rinvio agli ordinamenti degli Stati membri per determinare la normativa che regola l’attività dell’Amministrazione Finanziaria non solo rafforza il principio di autonomia procedimentale ma riflette anche una volontà politica dell’Unione di lasciare alla normativa nazionale le modalità concrete di attuazione del diritto comunitario¹³⁹. Come osservato dalla dottrina¹⁴⁰, l’autonomia procedurale si

¹³⁷ G. MARINO, *La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2, 2010.

¹³⁸ D.U. GALLETTA, *La giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di autonomia procedurale degli Stati membri dell’Unione Europea – report annuale 2001*, p. 10, disponibile al link http://www.ius-publicum.com/repository/uploads/22_02_2012_12_08_Galetta_IT.pdf ultimo accesso 30 novembre 2016.

¹³⁹ In senso contrario prese posizione parte della dottrina, A.M.P. GRANDAL, *Comments: The use of mutual assistance in tax affairs by Member States and ECJ, in EATLP*, atti del convegno Santiago de Compostela, ritenendo che essendo la direttiva sulla cooperazione amministrativa una “direttiva sulla procedura”, poteva essere emendata senza la necessità dell’unanimità.

¹⁴⁰ D.U. Galletta, *La giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di autonomia procedurale degli Stati membri dell’Unione Europea – report annuale 2001*, P. 10, disponibile al link http://www.ius-publicum.com/repository/uploads/22_02_2012_12_08_Galetta_IT.pdf ultimo accesso 30 novembre 2016.

avvicina all'idea che sta alla base dell'utilizzo dello strumento della direttiva comunitaria, che vincola lo Stato membro cui è rivolta per quanto concerne il risultato da raggiungere lasciando la competenza degli organi nazionali in merito alla forma e ai mezzi. In primo luogo occorre precisare che il concetto di diritto procedurale nel contesto comunitario è più ampio di quello che considerato nella dottrina interna e comprende anche tematiche quali l'annullamento d'ufficio, il giudicato, la responsabilità¹⁴¹. Il termine "autonomia procedurale" degli Stati membri risale alla pronuncia *Rewe* del 1976 della Corte di Giustizia¹⁴². Con questa pronuncia che verteva su una tematica di diritto processuale amministrativo, la Corte stabilì che: *"in mancanza di una specifica disciplina comunitaria, è l'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro che designa il giudice competente e stabilisce le modalità procedurali delle azioni giudiziali intese a garantire la tutela dei diritti spettanti ai singoli in forza delle norme comunitarie aventi efficacia diretta"*¹⁴³.

Nella citata sentenza *Rewe*¹⁴⁴, la Corte ha precisato con chiarezza che l'attribuzione delle competenze procedurali trova, tuttavia, due limiti all'esercizio dell'autonomia procedurale degli Stati membri: l'effettività e l'equivalenza. Il principio di effettività, consistente nell'obbligo di non rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile la tutela delle situazioni conferite dal diritto comunitario¹⁴⁵ corrisponde ad un vero e proprio obbligo di risultato in capo alle autorità degli Stati membri.

Il principio di equivalenza richiede che le condizioni stabilite dalle legislazioni nazionali non possono essere meno favorevoli di quelle che riguardano reclami analoghi di natura interna¹⁴⁶. Si vuole evitare che le situazioni soggettive conferite dal diritto comunitario siano tutelate in modo meno efficiente rispetto a quelle conferite da norme

¹⁴¹ D.U. GALLETTA, La giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di autonomia procedurale degli Stati membri dell'Unione Europea – report annuale 2001", disponibile al link http://www.ius-publicum.com/repository/uploads/22_02_2012_12_08_Galetta_IT.pdf ultimo accesso 30 novembre 2016.

¹⁴² CGUE, sentenza del 16 dicembre 1976, causa C-33/76, *Rewe Zentralfinanz e Rewe-Zentral AG contro Landwirtschaftskammer für das Saarland*.

¹⁴³ CGUE, sentenza del 16 dicembre 1976, causa C-33/76, *Rewe*, punto 5.

¹⁴⁴ Nel caso *Rewe* citato, punto 5, la Corte di Giustizia statuisce che in mancanza di una specifica disciplina comunitaria, le modalità procedurali non possono, beninteso, essere meno favorevoli di quelle relative ad analoghe azioni del sistema processuale nazionale e che tali modalità stabilite dalle norme interne non devono rendere in pratica *"impossibile l'esercizio di diritti che i giudici nazionali sono tenuti a tutelare"*.

¹⁴⁵ CGUE, sentenza del 3 dicembre 1992, causa C-97/91, *Oleificio Borrelli spa c. Commissione delle Comunità europee*, par. 13 e 15.

¹⁴⁶ CGUE, sentenza del 10 luglio 1997, causa C-261/95, *Rosalba Palmisani v. Istituto nazionale previdenza sociale*, par. 27.

nazionali, pregiudicando, così l'applicazione effettiva del diritto comunitario. Non basta che le stesse modalità procedurali siano applicabili a due domande analoghe, occorre anche considerare l'equivalenza in concreto, valutando il risultato al quale l'applicazione della norma conduce¹⁴⁷.

La giurisprudenza comunitaria ha identificato i c.d. “*criteri Rewe*” di equivalenza e effettività, limitandosi ad identificare “*i corretti binari entro cui l'autonomia procedurale degli Stati membri doveva collocarsi*”¹⁴⁸, tuttavia, è solo successivamente che questi criteri sono stati ridefiniti anche nel loro collegamento con l'obbligo di interpretazione conforme. Con la sentenza *van Schijndel* del 1995¹⁴⁹, il giudice comunitario diventa più propositivo poiché, mediante l'ausilio del giudice di rinvio, individua un vero e proprio dovere del giudice nazionale di identificare, o meglio, di “funzionalizzare” gli strumenti a disposizione del diritto interno che meglio consentirebbero di perseguire l'obiettivo di effettività del diritto comunitario. L'applicazione di una norma procedurale nazionale non può mai condurre al risultato di rendere del tutto ineffettive le norme comunitarie. Ne discende che il principio di autonomia procedimentale, mediante l'opera interpretativa della Corte di Giustizia, ovvero applicando i due criteri *Rewe* unitamente all'obbligo di interpretazione conforme, non può essere invocato dallo Stato membro come di carattere assoluto e inderogabile. In tal senso, infatti, come avviene nel caso *Oleificio Borrelli*¹⁵⁰, la Corte di Giustizia pur riconoscendo l'autonomia procedimentale all'interno degli Stati membri, (“*emerge che l'atto emanato dall'autorità nazionale vincola l'organo decisionale comunitario e determina pertanto i termini dell'emananda decisione comunitaria*”) stabilisce che, se anche le norme procedurali nazionali non lo prevedono, “l'esigenza di un sindacato giurisdizionale di qualsiasi decisione di un'autorità nazionale costituisce un principio generale di diritto comunitario che deriva dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri e che è sancito dagli artt. 6 e 13 della Convenzione europea dei diritti

¹⁴⁷ CGUE, sentenza del 14 dicembre 1995, cause riunite C-430/93 e C-431/93, *Van Schijndel*. In dottrina: A. ADINOLFI, La tutela giurisdizionale nazionale delle situazioni soggettive individuali conferite dal diritto comunitario, contributo alla XXXIII tavola Rotonda di diritto comunitario – Milano, 24 novembre 2000, L'influenza del diritto comunitario sul diritto processuale interno, in *Il diritto dell'Unione Europea*, 2001, n. 1, p. 42.

¹⁴⁸ D.U. GALLETTA, La giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di autonomia procedurale degli Stati membri dell'Unione Europea – report annuale 2001”, *cit.*, p. 13.

¹⁴⁹ CGUE, Sentenza del 14 dicembre 1995, cause riunite C-430/93 e C-431/93, *Van Schijndel*. La “funzionalizzazione” consiste nell'interpretare le norme procedurali nazionali, già a disposizione nel diritto interno, in guisa tale da permettere il perseguimento dello scopo tutelato dal diritto comunitario sostanziale.

¹⁵⁰ CGUE, sentenza del 3 dicembre 1992, causa C-97/91, *Oleificio Borrelli spa c. Commissione delle Comunità europee*, par. 10.

dell'uomo"¹⁵¹. Analogamente, nella sentenza Lucchini¹⁵², la Corte di Giustizia interviene nel limitare l'autonomia procedimentale interna, nel caso di specie riferita al principio dell'autorità di cosa giudicata, alla luce dell'obbligo di interpretazione conforme del diritto comunitario. In questo caso i giudici nazionali dovettero interpretare le disposizioni del diritto nazionale in modo da consentirne l'attuazione del diritto comunitario. Queste valutazioni possono essere d'ausilio nell'esame delle norme nazionali di tutela del contribuente che alla luce dell'obbligo di interpretazione conforme devono rispettare il diritto comunitario e i principi costituzionali comuni.

Gli Stati membri sono, pertanto, sottoposti, nell'esercizio delle loro competenze, ad una doppia limitazione: devono garantire l'efficacia dell'azione dell'Unione e rispettare al contempo i principi generali dell'ordinamento dell'Unione Europea.

2.1.3. Il principio di leale collaborazione

La valorizzazione dello scambio di informazioni trova ulteriore base giuridica nel principio di leale cooperazione enunciato nell'art. 4 paragrafo 3, del TUE in virtù del quale gli Stati membri e l'Unione si rispettano e si assistono reciprocamente nell'adempimento dei compiti derivanti dai Trattati, anche nei settori di propria esclusiva competenza¹⁵³. Mediante l'assistenza amministrativa, gli Stati membri cooperano lealmente¹⁵⁴ anche al fine di fornire informazioni senza le quali vi sarebbe nell'altro Stato un'ingiustificata riduzione delle

¹⁵¹ CGUE, sentenza del 3 dicembre 1992, causa C-97/91, *Oleificio Borrelli spa c. Commissione delle Comunità europee*, par. 14.

¹⁵² CGUE, sentenza del 18 luglio 2007, causa C-119/05, *Ministero dell'Industria, del Commercio e dell'artigianato c. Lucchini SPA*, punti 57-60: in questa sentenza la Corte individua un obbligo di interpretazione conforme in quanto "spetta ai giudici nazionali interpretare le disposizioni del diritto nazionale quanto più possibile in modo da consentirne un'applicazione che contribuisca all'attuazione del diritto comunitario". In particolare, la società Lucchini aveva impugnato davanti al TAR del Lazio il decreto con cui veniva richiesta dall'amministrazione nazionale la restituzione di aiuti in contrasto col diritto comunitario e, in particolare con una decisione di diniego della Commissione divenuta definitiva a seguito della mancata impugnazione da parte dello Stato italiano. La richiesta della ricorrente discendeva dal fatto che il tribunale di primo grado e la Corte di appello di Roma si erano pronunciati sulla compatibilità con il diritto comunitario degli aiuti di Stato richiesti dalla Lucchini e che la stessa era passata in giudicato. Il ricorso al TAR da parte della società avveniva nella convinzione che la sentenza passata in giudicato del tribunale di appello potesse vincolare e limitare l'applicazione del diritto comunitario, rendendo impossibile il recupero di un aiuto di Stato concesso in violazione delle norme dell'Unione.

¹⁵³ In base all'art. 4 par. 3 del TUE, l'obbligo di leale cooperazione tra gli Stati membri e l'Unione impone ai primi di non porre in essere atti legislativi o regolamentari che si pongano in contrasto con gli obblighi derivanti dal diritto dell'Unione e di astenersi da qualsiasi misura che rischi di mettere in pericolo la realizzazione degli obiettivi dell'Unione.

¹⁵⁴ S. DORIGO, *La cooperazione fiscale internazionale*, cit., p. 220.

imposte¹⁵⁵. Il principio presenta un triplice contenuto che si articola nel: 1) dovere degli Stati membri di adottare tutte le misure necessarie per raggiungere l'adempimento delle obbligazioni loro imposte dai Trattati o dal diritto secondario, adottando le necessarie disposizioni normative nazionali nonché gli atti amministrativi necessari; 2) il dovere di astenersi dal compiere atti che possano pregiudicare il corretto funzionamento dell'Unione Europea e, 3) il dovere di agevolare le Istituzioni nell'adempimento delle proprie funzioni.

Nonostante il tenore letterale dell'articolo 4 limiti il principio di leale cooperazione ai rapporti tra Stati membri ed Unione Europea e ai rapporti tra le istituzioni europee, la Corte di Giustizia¹⁵⁶ ha ammesso che, per garantirne la sua efficacia, lo stesso deve poter estendere i propri effetti anche nei rapporti tra gli Stati membri. La Corte di Giustizia, nella sentenza *Etablissements Rimbaud SA*, ha esteso il principio di leale cooperazione anche all'ambito dello scambio di informazioni affermando che “*in forza del principio di leale cooperazione, gli Stati membri sono tenuti a svolgere effettivamente lo scambio di informazioni istituito dalla direttiva 77/799*”¹⁵⁷. L'obbligo di leale collaborazione comporta fedeltà e solidarietà nell'agire da parte degli Stati membri nei confronti dell'Unione, sia quando agiscono a livello interno sia con riguardo agli obblighi assunti nei confronti dell'Unione. Il contenuto e la sua portata attuativa sono stati, tuttavia, oggetto di un'ampia elaborazione giurisprudenziale che gli ha conferito un'efficacia e un contenuto proprio, superando così i limiti del dettato normativo che altrimenti si sarebbe potuto identificare con il principio internazionale *pacta sunt servanda*¹⁵⁸, data la circostanza che questo precetto contiene un dovere di lealtà degli Stati membri verso l'Unione Europea. Come considerato dalla Corte di Giustizia, questa norma è espressione del principio più generale che impone, come obbligazione di risultato¹⁵⁹, agli Stati membri e alle istituzioni comunitarie obblighi

¹⁵⁵ Corte di Giustizia, sentenza del 13 aprile 2000, C-420/98, caso *W.N. v. Staatssecretaris van Financien*, p. 22, nel quale la Corte stabilisce che “alla luce dello scopo della direttiva (77/799/CEE), che mira non solo a combattere la frode e l'evasione fiscale, ma anche a consentire il corretto accertamento delle imposte sul reddito e sul patrimonio nei vari Stati membri, occorre interpretare l'art. 4, n. 1, lett. a) della direttiva nel senso che uno Stato membro comunica senza previa domanda, un'informazione alle autorità tributarie di un altro Stato membro qualora abbia motivo di presumere che, senza tale informazione, possa esistere o essere concessa in tale altro stato un'ingiustificata riduzione di imposte.

¹⁵⁶ Corte di Giustizia, sentenza del 20 ottobre 2010, *Etablissements Rimbaud SA*, C-72/09 p. 48.

¹⁵⁷ Corte di Giustizia, sentenza del 28 ottobre 2010, causa C 72/09, *Etablissements Rimbaud*, par. 48.

¹⁵⁸ Tale principio discende dalla Convenzione di Vienna sul diritto dei Trattati del 1969. Per quanto rimanga innegabile la rilevanza in ambito comunitario dei principi sanciti da detta Convenzione (si veda, senza pretesa di completezza l'analisi svolta da P. KUIJPER, *The Court and the tribunal of the EC and the Vienna Convention on the Law of Treaties 1969*, in *Legal Issues of European Integration*, 1998, pp. 1-23) si ritiene che il principio di leale collaborazione abbia un significato più ampio.

¹⁵⁹ Sul dovere di leale collaborazione. Si veda E. NEFRAMI, *The Duty of Loyalty, rethinking its Scope Through its Application in the Fields of EU External Relations*, in *Common Market Law Review*, 2010, p. 324.

reciproci di leale collaborazione e assistenza, ma anche che tale collaborazione “*non si fonda sul principio di reciprocità, un’eventuale violazione da parte di tali istituzioni del dovere di leale collaborazione ad esse imposto non consente in ogni caso ad uno Stato membro di giustificare le proprie infrazioni di diritto comunitario*”¹⁶⁰. Se la reciprocità e l’equilibrio sono alla base del regime delle convenzioni contro le doppie imposizioni¹⁶¹, le stesse condizioni non possono, tuttavia, essere di contrasto in ambito comunitario, alla realizzazione di un mercato unico. Leale collaborazione, significa, infatti, anche interpretazione conforme al diritto comunitario, orientata nel suo fine alla realizzazione del mercato interno¹⁶². Il principio di reciprocità che, generalmente è alla base delle convenzioni bilaterali, non prevale, in caso di conflitto, sui principi fondamentali dell’Unione, quale ad esempio il principio di non discriminazione¹⁶³. Nel caso in cui la corrispondenza sinallagmatica degli obblighi contenuti in una convenzione osti alle idee fondamentali della costruzione di un’Europa unita, gli Stati membri sono tenuti a cercare altre formule che, nel raggiungere tale obiettivo, non pregiudichino i diritti dei cittadini di altri Stati membri, nel rispetto del principio di proporzionalità¹⁶⁴.

2.2. La Direttiva Risparmio

Lo scambio automatico di informazioni su base obbligatoria e su larga scala, sebbene limitato a certe condizioni, fu introdotto per la prima volta con la Direttiva 2003/48/CE c.d. “Direttiva Risparmio”¹⁶⁵. Tale strumento ha consentito l’applicazione del principio di

¹⁶⁰ Conclusioni dell’Avvocato generale Yves Bot del 20 novembre 2008, causa *Commissione/Grecia*, C-45/07, p. 44; Corte di Giustizia sentenza del 13 novembre 1964, causa *Commissione c. Lussemburgo e Belgio*, C-90 e 91/63.

¹⁶¹ Come indicato nel capitolo 3 del presente lavoro, anche in ambito internazionale il principio di reciprocità sta subendo una contrazione della propria portata applicativa.

¹⁶² Più in generale, il principio di leale collaborazione è una conseguenza diretta dei principi di supremazia ed effettività del diritto comunitario, in base ai quali gli Stati membri sono tenuti ad agire in modo da non frustrare la realizzazione degli obiettivi dell’Unione e dell’applicazione del diritto comunitario. Secondo E. NEFRAMI, *The Duty of Loyalty: Rethinking its Scope through its Application in the Fields of the EU External Relations*, cit., pp. 323-359 tale principio può essere inteso come una sorta di “*best effort obligation*” ai sensi del quale gli Stati membri sono tenuti a compiere ogni sforzo utile per garantire il raggiungimento degli interessi comuni. Si veda in questo senso, in materia di proprietà intellettuale, le sentenze della Corte di Giustizia: causa C-431/05, *Merck Genericos*, punto 35 dell’11 settembre 2007 e cause riunite C-300/98 e C-392/98, *Parfums Christian Dior SA* del 14 dicembre 2000 e *Asso Geruste GmbH*.

¹⁶³ Conclusioni dell’Avvocato Generale Colomer presentate il 26/10/2004 nella causa C-376/03, D, par. 101.

¹⁶⁴ Conclusioni dell’avvocato Generale Colomer, presentate il 26/10/2004, causa C-376/03, causa “D”, par. 101.

¹⁶⁵ La Direttiva del Consiglio 2003/48/EC, in G.U. L. 157/38 del 26 giugno 2003 sulla tassazione dei risparmi nella forma di pagamento di interessi fu adottata il 3 giugno 2003, ma divenne effettiva soltanto il 1 luglio 2005 a causa di lunghe e complesse trattative che hanno richiesto la stipula di appositi accordi anche con Stati Terzi. Il primo accordo

effettiva tassazione degli interessi nello Stato di residenza del percipiente e secondo le regole proprie interne di tale ultimo Stato mediante lo scambio di informazioni relative al pagamento di interessi all'interno dell'Unione europea nei confronti di soggetti non residenti. L'obiettivo della direttiva risparmio, come precisato dall'art. 1, era di permettere che i redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi corrisposti in uno Stato membro a beneficiari effettivi, persone fisiche residenti ai fini fiscali in un altro Stato membro, fossero soggetti ad un'effettiva imposizione secondo la legislazione di quest'ultimo Stato membro. La principale novità è stata rappresentata dall'introduzione di un obbligo di comunicazione nel caso di pagamento di interessi cross-border. La direttiva era parte di un pacchetto fiscale del 1998 (c.d. "Pacchetto Monti") avente lo scopo di combattere la competizione fiscale dannosa¹⁶⁶. Ad alcuni Stati (Belgio¹⁶⁷, Lussemburgo ed Austria) fu concesso un periodo transitorio nel corso del quale invece di fornire informazioni agli altri Stati membri, i suddetti Paesi erano obbligati ad applicare una ritenuta (per i primi tre anni con aliquota del 15%, del 20% per i tre anni successivi e del 35% in seguito) sul reddito da risparmio. Il sistema di transizione è stato ammesso fino a che Svizzera, Andorra, Liechtenstein, Monaco e San Marino non avessero garantito l'effettivo scambio di informazioni a richiesta sul pagamento degli interessi¹⁶⁸. L'adozione

che fu stipulato dall'Unione Europea fu quello con la Svizzera, denominato "Accordo tra la Comunità Europea e la Confederazione Svizzera" che prevedeva misure equivalenti a quelle stabilite nella Direttiva Risparmio, in quanto la Svizzera si impegnava a mantenere la ritenuta sui pagamenti di interessi degli agenti pagatori svizzeri. Detto accordo fu siglato il 26 Ottobre 2004 ed entrò in vigore il 1/7/2005, il giorno in cui la Direttiva entrò in vigore. Gli agenti pagatori svizzeri, in base a detto accordo, furono obbligati a trattenere una ritenuta alla fonte del 35% (a partire dal luglio 2011) sugli interessi pagati, il 75% della quale deve essere devoluto allo Stato di residenza dell'investitore senza che fosse svelata la sua identità. In alternativa l'investitore poteva acconsentire a rilevare la propria identità evitando così l'applicazione della citata ritenuta. Si calcola che nell'anno 2010, 432 milioni di franchi svizzeri sono stati riscossi. Di questi, 324 milioni sono stati pagati agli stati europei di residenza, mentre 108 milioni CHF sono stati trattenuti dal governo svizzero.

¹⁶⁶ Si ricorda che, a livello internazionale, per concorrenza fiscale dannosa, in base al documento OCSE "*Harmful Tax Competition: an emerging global issue*" del 1998, non si intende solo un livello di tassazione sensibilmente inferiore rispetto ad altri Paesi, quanto invece, misure che condizionino o siano suscettibili di condizionare la scelta dell'allocazione di investimenti, attività o servizi finanziari o imprenditoriali all'interno della Comunità Europea. Sono identificate quali pratiche di concorrenza fiscale dannosa, tra le altre: a) misure fiscali destinate esclusivamente ai non residenti; b) misure isolate dal contesto economico del Paese; c) misure agevolative attribuite senza che sia stata svolta alcuna attività. In tale documento è stata evidenziata l'importanza dello scambio di informazioni per arginare le pratiche dannose di competizione fiscale. Il report ha identificato tre caratteristiche per qualificare un paradiso fiscale: assenza di un livello di tassazione adeguato mancanza di uno scambio effettivo di scambi di informazioni e assenza di trasparenza. In quest'ottica lo scambio di informazioni acquisisce un'importanza centrale in quanto l'adozione di adeguate procedure che lo consentano viene assunta quale criterio per distinguere gli Stati qualificabili come paradisi fiscali e Stati non qualificabili come tali.

¹⁶⁷ Il Belgio è passato al regime comune a partire dal 1° gennaio 2010.

¹⁶⁸ Direttiva 2003/48/CE, Considerando n. 18. Così anche al punto 24, la Direttiva afferma che "fintantoché gli Stati Uniti d'America, la Svizzera, Andorra, il Liechtenstein, San Marino, Monaco e i pertinenti territori dipendenti e

della Direttiva ha rappresentato un passo importante nell'eliminazione delle distorsioni incompatibili con il mercato unico consistenti sia in eventuali doppie imposizioni sui pagamenti di interessi derivanti dall'applicazione di una ritenuta alla fonte nello Stato di origine del pagamento sia nell'assenza di imposizione a causa del mancato coordinamento tra i sistemi fiscali nazionali¹⁶⁹. Dal punto di vista del funzionamento, il sistema approntato dalla Direttiva, in vigore dal 2005, ha, tuttavia manifestato i propri limiti connessi sia alla definizione di beneficiario effettivo sia alla definizione troppo stringente di interessi su crediti. Nel 2008, la Commissione Europea¹⁷⁰ propose di colmare le lacune estendendo l'ambito di applicazione, fino ad allora limitato ai soli redditi di risparmio sotto forma di pagamento di interessi, anche ad altri redditi generati da prodotti finanziari innovativi o prodotti di assicurazione sulla vita sostanzialmente equivalenti in termini di limitazione del rischio, flessibilità e rendimento convenuto degli interessi¹⁷¹. La proposta rispose, pertanto, ad una logica di progressivo adeguamento della legislazione fiscale alla realtà di un mercato finanziario caratterizzato da una varietà di prodotti finanziari innovativi con caratteristiche difficilmente classificabili. L'*iter* di riforma della Direttiva Risparmio è stato, tuttavia, rallentato dalla necessità di coordinare le scelte europee a livello internazionale. In sede, infatti, della riunione del Consiglio Europeo del 10/11/2009, Austria e Lussemburgo, gli ultimi due Stati membri che persistevano nell'applicazione della euro-ritenuta hanno espresso riserve in ordine al potenziamento dello scambio di informazioni su base

associati degli Stati membri non applicano tutte misure equivalenti o identiche a quelle contemplate dalla presente Direttiva, la fuga di capitali verso detti paesi e territori potrebbe compromettere il conseguimento degli obiettivi della stessa”.

¹⁶⁹ Si ricorda che nelle relazioni internazionali la coesistenza del principio della tassazione nello Stato di residenza per i redditi ovunque prodotti (c.d. *Worldwide Income Principle*) e del principio di tassazione nello Stato della fonte per i redditi realizzati sul suo territorio (c.d. *Source State Principle*) implica inevitabilmente una duplice tassazione di redditi: una prima volta secondo le regole applicabili nello Stato di residenza, una seconda in base alle regole dello Stato della fonte (c.d. “diversità dei criteri di collegamento”). Gli Stati sono unici titolari del potere impositivo e non sono obbligati ad eliminare la doppia imposizione internazionale. Tuttavia, il fenomeno della doppia imposizione è causa di distorsioni e di inefficienza nell'economia degli scambi internazionali in quanto aggrava il costo complessivo delle attività economiche transnazionali. Come affermato dall'Avvocato Generale Colomer nelle conclusioni presentate nella causa C-376/03: “la circostanza che un fatto imponibile possa essere tassato due volte costituisce il più serio ostacolo a che i soggetti di diritto e i suoi capitali superino le frontiere interne”, impedendo così il movimento di servizi e capitali tra gli Stati membri e conseguentemente limitando il funzionamento del mercato interno.

¹⁷⁰ Commissione Europea Proposta COM (2008) 727 def. di Direttiva del Consiglio che modifica la Direttiva 2003/48/CE in tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi presentata dalla Commissione in data 13/11/2008.

¹⁷¹ La proposta di modifica prevede, inoltre, anche un ampliamento della definizione di “beneficiario effettivo”, facendo rientrare anche i pagamenti di interessi percepiti da alcune entità e dispositivi giuridici a vantaggio finale di persone fisiche, fino a quel momento esclusi dall'ambito applicativo della Direttiva (c.d. “approccio per trasparenza”). In questa maniera, potevano rientrare anche, ad esempio, le fondazioni oppure i discretionary trust che non prevedono la preliminare individuazione dei beneficiari effettivi dei redditi generati dagli investimenti nell'altro Stato.

automatica, richiedendo norme europee non più restrittive di quelle prevalenti a livello globale. Il successo di tale Direttiva era legato, quindi, tanto dal consenso dei Paesi membri quanto dall'evoluzione internazionale. Come affermato dal Comitato Economico Sociale ed Europeo¹⁷² occorreva “evitare che le nuove norme debbano essere applicate unilateralmente dalla sola UE: senza accordi con i paesi terzi e con i paesi dell'accordo si potrebbe assistere ad uno spostamento di grandi masse di operazioni dall'Europa verso altre aree. Al tempo stesso si rischia di provocare una posizione fortemente squilibrata, dal punto di vista della concorrenza, dell'Europa nei confronti del resto del mondo. L'Unione Europea dovrebbe quindi intavolare negoziati per concordare l'adozione di misure analoghe e in contemporanea sulle principali piazze finanziarie mondiali”. Con l'evoluzione nello scenario internazionale della pressione verso una maggiore trasparenza fiscale, sostenuta dall'entrata in vigore della normativa FATCA e incentivata dal fallimento dei c.d. “Accordi Rubik”¹⁷³, anche gli Stati tradizionalmente contrari¹⁷⁴ allo scambio di informazioni in

¹⁷² Parere del Comitato Economico e Sociale Europeo (CESE) in merito alla proposta di Direttiva del Consiglio che modifica la Direttiva 2003/48/CE in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi COM (2008) 727 def. – 2008/0215 (CSN).

¹⁷³ La Confederazione Elvetica sottoscrisse in data 21/9/2011 e 6/10/2011 due accordi prodromici (c.d. “accordi Rubik”) in materia di tassazione dei redditi da risparmio con, rispettivamente la Germania e con la Gran Bretagna, e, successivamente, il 13 aprile 2012 anche con l'Austria. Tali accordi prevedevano l'obbligo per gli agenti pagatori svizzeri di applicare una ritenuta alla fonte su redditi erogati sotto forma di interessi, dividendi, altri redditi di capitale qualora i beneficiari effettivi degli stessi fossero persone fisiche, comprese quelle che detengono in via indiretta valori patrimoniali in Svizzera, mediante, ad esempio, un trust o una fondazione, residenti nell'altro Stato. L'intesa era strutturata, in sostanza, nell'applicazione di una ritenuta in cambio dell'anonimato dei beneficiari, avviando così allo scambio automatico di informazioni tra i Paesi dell'accordo pur rimanendo vigente un meccanismo di garanzia che permetteva di inoltrare un numero limitato di richieste individuali alla Svizzera. Quest'ultimo Paese, in cambio del mantenimento del segreto bancario, si impegnavo a trasferire un'imposta annuale anonima al Paese di residenza dei contribuenti (pari al 25% per la Germania e con aliquote variabili per la Gran Bretagna). Tali accordi non furono mai ratificati in parte perché avrebbero ostacolato la fornitura di informazioni nei confronti dell'Amministrazione Fiscale statunitense, in base alla normativa FATCA che nel frattempo era entrata in vigore e in parte perché, come osservato da parte della dottrina (P. PISTONE, “*Exchange of information and Rubik agreements: the perspective of an Eu Academic*”, in *Bulletin for International Taxation*, aprile/maggio 2013, pag 216 e ss.), avrebbero potuto rappresentare una violazione della supremazia del diritto comunitario, soprattutto in vista dell'espansione dell'ambito di applicazione della direttiva risparmio. Secondo l'autore, ulteriore motivo di potenziale conflitto tra gli accordi Rubik e i principi dell'Unione fu rappresentato dalla raccomandazione della Commissione Europea C (2012) n. 8805 *regarding measures intended to encourage Third Countries to apply minimum standards of Good Governance in Tax Matters* del 6/12/2012, secondo la quale la Commissione appoggia azioni di contrasto degli Stati membri a Paesi terzi che non ottemperano standard di trasparenza e incoraggia (punto 4.3.) ciascun Stato Membro che abbia concluso un trattato con un Paese terzo che non rispetti lo standard minimo di trasparenza a rinegoziare sospendere o risolvere la convenzione contro le doppie imposizioni. La salvaguardia del segreto bancario svizzero ottenuta con tali accordi si sarebbe, infine, posta non in conformità con quanto indicato dall'OCSE in materia di scambio di informazioni e trasparenza fiscale.

¹⁷⁴ Come si apprende dal comunicato stampa del Granducato del Lussemburgo: “*In light of recent international developments, such as FATCA and the failure of the Rubik agreement between Germany and Switzerland, as well as ten years after the adoption of the Eu 2003 Savings Directive(2003/48/EC) time has come to revisit the transitional coexistence of automatic exchange of information and withholding tax. Whereas Luxemburg still considers withholding*

ambito finanziario aderirono all'adozione della nuova Direttiva risparmio in data 24 marzo 2014¹⁷⁵. La nuova normativa, tuttavia, ebbe una durata assai breve perché proprio quando tutte le revisioni furono approvate, fu abrogata dal Consiglio il 10 novembre 2015, a seguito dell'approvazione della Direttiva 2014/107/EU sulla cooperazione amministrativa, al fine di evitare sovrapposizioni.

2.3. Le Direttive comunitarie in materia di assistenza amministrativa

La Direttiva 77/799/CEE¹⁷⁶ è il primo provvedimento comunitario adottato in materia di assistenza amministrativa tra le autorità degli Stati membri¹⁷⁷. Il merito di tale direttiva è quello di essere stato uno strumento multilaterale in materia di cooperazione amministrativa che ha superato i limiti derivanti dagli accordi bilaterali¹⁷⁸ risultanti il più delle volte

tax to be a most effective instrument to ensure tax compliance and guarantee data protection, it also acknowledges that international developments point to a broader use of automatic exchange of information in tax matters”, reperibile al link: <https://www.gouvernement.lu/1797026/en.pdf> ultimo accesso 20 novembre 2016. Il Lussemburgo rileverà i dati degli investitori europei dal 1 gennaio 2015, oggetto di scambio nel 2016 sulla base della Direttiva Risparmio; mentre nel 2016 i dati sono scambiati (nel 2017) sulla base della Direttiva 2011/16/UE. Il Consiglio ECOFIN del 14 ottobre 2014 ha concesso all'Austria una proroga di un anno (2018) per lo scambio automatico di informazioni.

¹⁷⁵ Direttiva 2014/48/UE del Consiglio del 24 marzo 2014, che modifica la direttiva 2003/48/CE in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi, Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea L 155 del 15 aprile 2014, p. 50.

¹⁷⁶ Direttiva del Consiglio n. 77/799/CEE del 19 dicembre 1977 relativa alla reciproca assistenza tra le autorità competenti degli Stati membri in materia di imposte dirette e di imposte sui premi assicurativi, Gazzetta Ufficiale L 336/18 del 27 dicembre 1977.

¹⁷⁷ La prima presa di posizione ufficiale fu la Risoluzione del Consiglio dell'Unione Europea adottata in data 10 febbraio 1975 relativa alle misure che la Comunità doveva adottare per combattere la frode e l'evasione fiscale internazionale, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale delle Comunità europee n. C35/1 del 14 febbraio 1975. La citata Risoluzione evidenziò la necessità di rafforzare la cooperazione in materia tributaria, fornendo specifiche indicazioni in merito alle concrete modalità di attuazione della reciproca assistenza tra le autorità competenti dei Paesi membri. Lo strumento fondamentale per realizzare una cooperazione efficace tra i Paesi comunitari fu individuato nel mutuo scambio di informazioni, in grado di consentire la collaborazione fra i funzionari degli Stati membri interessati sia per consentire una corretta determinazione delle imposte sia per combattere la frode o l'evasione fiscale. Al fine di realizzare gli obiettivi di cui alla Risoluzione del febbraio 1975, fu adottata la Direttiva 77/799/CEE del 19 dicembre 1977, concernente la reciproca assistenza fra amministrazioni finanziarie in materia di imposte dirette (successivamente estesa anche all'IVA con la Direttiva n. 79/1070/CEE del 6 dicembre 1979 e alle accise con la Direttiva 92/12/CEE del 25 febbraio 1992).

¹⁷⁸ In merito ai vantaggi di uno strumento multilaterale e ai limiti esistenti qualora le pratiche oggetto di controllo presentino contatti con più ordinamenti si vedano: B. ARNOLD “An overview of the issues involved in the application of double tax treaties”, in “Administration of double tax treaties for developing countries”, United Nations, New York, 2013; AVERY J. JONES, C. BOBBET, “Triangular Treaty Problems: a summary of the discussion in Seminar E at the IFA Congress in London” (1999), 53 Bulletin 16, 19, disponibile al link: http://www.fdi.unl.pt/docentes_docs/ma/fsc_MA_5912.PDF, ultimo accesso 26 novembre 2016; H. LOUKOTA, Multilateral Tax treaty versus bilateral treaty network, in Multilateral tax treaties: new developments in international tax

inefficaci in quanto le disposizioni sullo scambio automatico dipendevano da protocolli di intesa supplementari, soggetti a distinte negoziazioni¹⁷⁹. La Direttiva n. 77/799/CEE ha costituito la normativa-modello sulla cui base sono stati adottati i successivi atti comunitari in materia di assistenza tributaria internazionale¹⁸⁰. L'ambito di applicazione di detta direttiva erano le imposte sul reddito e sul patrimonio nonché le imposte sui premi assicurativi. Nel corso degli anni la stessa ha subito numerose modifiche volte a modernizzare, rafforzare e semplificare lo strumento di cooperazione amministrativa e, in particolare, dello scambio di informazioni¹⁸¹, nonché ad allargare la cooperazione all'ambito della fiscalità indiretta. I limiti di tale strumento furono, tuttavia, evidenziati per la prima volta in una relazione¹⁸² del Consiglio dell'Unione Europea del 2000 avente ad oggetto la lotta contro la frode fiscale. In particolare, in detto documento, si misero in luce le carenze dovute alle norme concernenti il segreto bancario e l'assenza di adeguati termini temporali per rispondere alle richieste nonché le restrizioni sull'uso delle informazioni per usi diversi dal carattere amministrativo-fiscale come, ad esempio, la richiesta di ottenere l'autorizzazione da parte dello Stato membro richiesto quando tali informazioni dovevano essere utilizzate pubblicamente in un contesto giudiziario¹⁸³. Tali profili critici furono

law, Kluwer, 1998; A. MILLER, A. KIRKPATRICK, *The Use of Multilateral Instruments to Achieve the BEPS Action Plan Agenda*, in *British Tax Review*, n. 5, 2013.

¹⁷⁹ F. PITRONE, *Lo scambio di informazioni e la direttiva 2011/16/UE in materia di cooperazione amministrativa: innovazioni e profili critici*, in *Diritto e Pratica tributaria internazionale*, 2, 2012, p. 463-489; M. VASCEGA, S. VAN THIEL, "Assessment of taxes in cross border situations: the new EU Directive on Administrative Cooperation in the field of taxation", in *EC Tax Review*, 2011, 3, p. 150; F. SAPONARO, *Lo scambio di informazioni tra Amministrazioni fiscali e l'armonizzazione fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2005, 2, p. 461. R. SUCCIO, *Cooperazione internazionale e scambi di informazioni tra amministrazioni finanziarie: alcune considerazioni*, in *Dir. Prat. Trib. Internaz.*, 2011, p. 169 afferma che la multilateralità si realizza per il solo fatto della partecipazione degli Stati membri all'Unione.

¹⁸⁰ Gli altri atti normativi adottati sono stati: il Regolamento n. 218/92/CEE del 27 gennaio 1992 concernente la cooperazione amministrativa nel settore dell'IVA che ha stabilito un sistema di raccolta e di trasmissione elettronica di dati denominato VIES, VAT Information Exchange System, abrogato dal Regolamento n. 1798/2003/Ce del Consiglio del 7 ottobre 2003 relativo alla cooperazione amministrativa in materia di imposta sul valore aggiunto, in vigore dal 1 gennaio 2004.

¹⁸¹ Parere del Comitato economico e sociale europeo sulla Proposta di Direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio che modifica la Direttiva n. 77/799/CEE relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette e indirette, in *G.U.U.E.* 5 febbraio 2004, n. C 32 pp. 94-97. Di seguito furono adottati la Direttiva n. 2004/56/CEE del Consiglio del 21 aprile 2004 finalizzata ad accelerare il flusso di informazioni e il Regolamento n. 1798/2003/CE del Consiglio teso a rafforzare la cooperazione in materia IVA.

¹⁸² Consiglio dell'Unione Europea, Relazione del gruppo ad hoc "Frode Fiscale", Lotta alla frode fiscale, 8668/00 del 22 maggio 2000.

¹⁸³ F. PITRONE, "Lo scambio di informazioni e la direttiva 2011/16/UE in materia di cooperazione amministrativa: innovazioni e profili critici", in *Diritto e Pratica tributaria internazionale*, 2, 2012, p. 480.

ribaditi, nuovamente, in altri due documenti della Commissione Europea¹⁸⁴ nei quali essa sottolineò la necessità di migliorare la trasparenza dei sistemi fiscali agevolando, tra l'altro, il trasferimento di informazioni in possesso di autorità di vigilanza non del settore tributario e migliorando l'accesso alle informazioni bancarie a fini fiscali.

Nel 2011, a seguito di un iter di approvazione frutto di un'intesa attività politica dovuta alle resistenze di alcuni Stati membri¹⁸⁵ e avviato ben due anni prima¹⁸⁶, fu approvata la Direttiva 2011/16/UE¹⁸⁷ sulla cooperazione amministrativa. La nuova Direttiva ha abrogato e sostituito con decorrenza 1/1/2013 la previgente 77/799/CEE rappresentando il punto di approdo di un dibattito interno alle istituzioni europee¹⁸⁸ e costituisce il contributo europeo al recente dibattito in ambito OCSE in tema di propagazione dei cosiddetti "Standard internazionali di trasparenza e scambio di informazioni"¹⁸⁹. La nuova direttiva ampliò l'ambito di applicazione della cooperazione, fino a quel momento limitata alle imposte sul reddito e sul patrimonio e alle imposte sui premi assicurativi estendendolo alle imposte di qualsiasi tipo con l'eccezione delle imposte armonizzate: l'imposta sul valore aggiunto e i

¹⁸⁴ Commissione Europea, Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo sulla prevenzione e la lotta alle pratiche societarie e finanziarie scorrette, COM(2004)611, 27 settembre 2004; Commissione Europea, Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo e al comitato economico e sociale europeo sulla necessità di sviluppare una strategia coordinata al fine di migliorare la lotta contro la frode fiscale COM(2006) 254, 31 maggio 2006.

¹⁸⁵ Il Lussemburgo e l'Austria nel corso del Consiglio ECOFIN del novembre 2009 posero delle riserve di carattere politico sul testo.

¹⁸⁶ Commissione europea, proposta per una direttiva sulla cooperazione amministrativa in materia fiscale (COM(2009)29).

¹⁸⁷ Direttiva 2011/16/UE del 15 febbraio 2011 relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la Direttiva 77/799/CEE, Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea L 64/dell'11 marzo 2011, p. 1, e recepitata con il D. Lgs. N. 29/2014. Le norme relative allo scambio automatico sono entrate in vigore dal 1 gennaio 2015 in ottemperanza alle disposizioni contenute nell'art. 29 della direttiva stessa. Non rientrano nell'ambito di applicazione della Direttiva 2011/16/UE le seguenti imposte: l'imposta sul valore aggiunto (IVA) e i dazi doganali o accise contemplate da altre normative UE in materia di cooperazione amministrativa tra i Paesi UE; i contributi previdenziali obbligatori, i diritti quali quelli per certificati e altri documenti rilasciati da autorità pubbliche, le tasse di natura contrattuale quale corrispettivo per pubblici servizi.

¹⁸⁸ Si veda la Comunicazione COM (2006) 254 def. della Commissione al Consiglio, al Parlamento Europeo e al Comitato Economico e Sociale Europeo sulla necessità di sviluppare una strategia coordinata al fine di migliorare la lotta contro l'evasione fiscale. Parlamento Europeo, Risoluzione del 10 febbraio 2010 sulla promozione della buona governance in materia fiscale (2009/2174(INI)), Gazzetta Ufficiale C 341 E/29 del 16 dicembre 2010, nella quale si afferma che una buona governance nel settore fiscale implica necessariamente trasparenza, scambio di informazioni e concorrenza fiscale leale.

¹⁸⁹ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for tax purposes – Tax Transparency 2012 – Progress Report to the G20 Meeting –Los Cabos, giugno 2012. Il più recente report del Global Forum: New reports review jurisdictions' information exchange è quello inerente l'incontro a Washington D.C. dell'ottobre 2016.

dazi doganali o accise, già disciplinati da altre normative comunitarie, i contributi previdenziali obbligatori, nonché le tasse di natura contrattuale quale corrispettivo per pubblici servizi¹⁹⁰. Venne, inoltre, allargata la platea di contribuenti di riferimento includendovi le persone fisiche, le persone giuridiche, le associazioni di persone prive di capacità giuridica alle quali è riconosciuta la capacità di compiere atti giuridici nonché qualsiasi altro istituto giuridico di qualunque natura e forma dotato o meno di personalità giuridica che possiede o gestisce beni che siano assoggettati ad una delle imposte cui si rivolge la direttiva. L'obiettivo fu quello di coinvolgere non solo gli istituti tradizionali quali trust, fondazioni e fondi di investimento ma ogni altra nuova entità giuridica di possibile futura emanazione¹⁹¹. Tuttavia, l'aspetto più distintivo della nuova disciplina è rappresentato dall'introduzione dell'obbligatorietà dello scambio automatico con riferimento ad un novero predefinito di cinque tipologie reddituali: redditi da lavoro dipendente, compensi per i dirigenti, prodotti di assicurazione sulla vita non contemplati in altri strumenti giuridici dell'Unione, pensioni, proprietà e redditi immobiliari. Sebbene la normativa prevedesse un approccio graduale che poteva essere progressivamente esteso a più categorie reddituali¹⁹², essa contribuì ad un netto potenziamento dello scambio automatico di informazioni¹⁹³. Se si escludeva, infatti, l'ambito di applicazione della Direttiva Risparmio, fino ad allora lo scambio automatico era demandato a procedure di consultazione tra gli Stati scaturenti da trattati bilaterali basati su condizioni di reciprocità e volontarietà e in assenza di vincoli temporali nella risposta. A partire dal 2014, invece, qualora gli Stati membri dispongano di informazioni (c.d. "condizione di disponibilità"¹⁹⁴) inerenti le categorie di reddito fra quelle predefinite, devono provvedere allo scambio automatico. Il primo scambio è stato attuato con riferimento ai redditi 2014, a partire dal

¹⁹⁰ Art. 2, par.3, direttiva 2011/16/UE.

¹⁹¹ F. PITRONE, *"Lo scambio di informazioni e la direttiva 2011/16/UE in materia di cooperazione amministrativa: innovazioni e profili critici"*, in *Diritto e Pratica tributaria internazionale*, 2, 2012, p. 463.

¹⁹² La Commissione si riservava di ampliare, nel 2017, a seguito di un primo esame circa la fattibilità, tali categorie al fine di comprendervi anche i dividendi, le plusvalenze e le royalties.

¹⁹³ Con la Direttiva n. 77/799/CEE, lo scambio automatico si attuava mediante un accordo fra le autorità fiscali di due o più Stati membri che determinava i dati oggetto di scambio. Tale accordo era concluso secondo procedure di consultazione come previsto dall'art. 9 e mediante un comitato appositamente costituito: *"Ai fini dell'applicazione della presente Direttiva, hanno luogo, se necessario, delle consultazioni in seno a un comitato fra le autorità competenti degli Stati membri in causa, su richiesta di una delle due parti nel caso di questioni bilaterali"*.

¹⁹⁴ Questa condizione riferisce alla più vasta rintracciabilità delle informazioni nei documenti fiscali che possono essere processati ex art. 3 par. 9. Questa preconditione può comportare tuttavia un significativo squilibrio tra le informazioni oggetto di scambio. In questo senso: B.J.M. TERRA, P.J. WATTEL, *European Tax Law*, Wolters kluwers, 6 edizione, 2012, p. 831 e ss.

1/1/2015¹⁹⁵. Le informazioni disponibili, come descritto dall'art. 3, par. 9, della Direttiva 16/2011/UE sono quelle “contenute negli archivi fiscali dello Stato membro che comunica le informazioni”¹⁹⁶. Ciò significa che nel momento in cui vi è la disponibilità, lo Stato non può rifiutarne l'invio. È attiva la presunzione, disciplinata all'art. 8 par. 3 della Direttiva in esame, operante quale labile richiamo al requisito di reciprocità, e quale modalità per evitare fenomeni di *free riding*¹⁹⁷, in base alla quale uno Stato che dichiara di non avere a disposizione informazioni riguardanti alcuna delle cinque categorie reddituali oggetto di scambio, non è autorizzato a ricevere informazioni dagli altri Stati. (i.e. “Si può reputare che uno Stato membro non desideri ricevere informazioni in conformità del paragrafo 1 se non comunica alla Commissione nessuna categoria sulla quale dispone di informazioni”). Questo riferimento è l'unico in merito alla condizione di reciprocità che caratterizza, invece, i trattati bilaterali. In questo senso, lo scambio attuato tra due Stati non necessariamente fornisce ad entrambi informazioni sulla/e stesse categorie reddituali. Pertanto, la reciprocità diventa più una condizione di accesso ai benefici dello scambio piuttosto che un limite opposto da uno Stato membro per il mancato adempimento da parte di un altro Stato membro¹⁹⁸. Del resto la condizione di reciprocità quale principio generale non è, difatti, compatibile con il sistema comunitario e la stessa condizione di disponibilità è stata eliminata con la modifica alla Direttiva 2011/16/UE¹⁹⁹. A questo proposito si rammenta che nell'art. 18, par. 1 della Direttiva 2011/16²⁰⁰, lo Stato interpellato non può rifiutarsi di

¹⁹⁵ Il periodo di implementazione della direttiva era il 1 gennaio 2013 mentre lo scambio automatico di informazioni è attivo dal periodo d'imposta 2014. Tuttavia, non essendoci alcuna norma che indichi il periodo d'imposta di riferimento per l'attuazione, le richieste possono riferirsi anche a un periodo antecedente all'entrata in vigore della Direttiva (X. OBERSON, *International Exchange of Information in Tax Matters*, Edward Elgar, 2015, p. 107). Trattandosi di norma procedurale, si può affermare che le informazioni sono scambiabili con effetto retroattivo. Si veda in questo senso sull'applicabilità delle norme procedurali anche a situazioni sorte antecedentemente al momento di entrata in vigore: Corte di Giustizia, sentenza del 1 luglio 2004, cause riunite C.361/02 e C-362/02, *Elliniko Dimosio v. Nikolaos Tsapalos e Konstantinos Diamantakis*, par. 19. Permetterebbe la possibilità, in base all'art. 18 comma 3, per gli Stati membri nei quali la segretezza bancaria era in vigore, di opporsi alla trasmissione di informazioni finanziarie concernenti periodi d'imposta antecedenti al 1 gennaio 2011.

¹⁹⁶ La condizione di disponibilità, eliminata, tra l'altro nella proposta di modifica della Direttiva 16/2011/UE, si contrappone al regime “volontario” che caratterizza gli accordi bilaterali tra Stati.

¹⁹⁷ C. GARBARINO, A. TURINA, *Potenziamento in sede europea dello scambio di informazioni*, in *Fiscalità e commercio internazionale*, n. 5, 2013, p. 5.

¹⁹⁸ M. VASCEGA, S. VAN THIEL, *Assessment of taxes in cross border situations: the new EU Directive on Administrative Cooperation in the field of taxation*, in *EC Tax Review*, 2011/3, p- 148 e ss.

¹⁹⁹ Essendo l'ordinamento comunitario un sistema autonomo e speciale di responsabilità internazionale, la violazione del diritto comunitario comporta conseguenze da questo previste. Ne deriva che, qualora uno Stato membro intenda porre fine all'altrui inadempimento, potranno essere invocati esclusivamente i rimedi giurisdizionali direttamente previsti dal Trattato e non le regole generali in materia di responsabilità internazionale.

²⁰⁰ Art. 18, par 1 della Direttiva 2011/16.

fornire informazioni sulla base del fatto che non necessita di tali informazioni ai propri fini fiscali ovvero che le stesse non presentino alcun interesse per tale Stato²⁰¹.

Nella precedente formulazione, si prevedeva che l'obbligo di assistenza veniva meno qualora le autorità fiscali non potessero fornire informazioni equipollenti.

Per quanto concerne, invece, i vincoli temporali, l'art. 8, par. 6 della Direttiva, prevede diversi termini a seconda della diversa tipologia di scambio di informazioni. Nel caso di scambio a richiesta, l'autorità interpellata deve rispondere al più presto e comunque non oltre sei mesi dalla data di ricevimento della richiesta a meno che non sia già in possesso delle informazioni, in tal caso il termine temporale è due mesi dalla data di ricevimento della richiesta stessa. In caso di scambio automatico, la comunicazione delle informazioni "ha luogo almeno una volta all'anno entro i sei mesi successivi al termine dell'anno fiscale dello Stato membro durante il quale le informazioni sono state rese disponibili"²⁰². Per quanto concerne, infine, lo scambio spontaneo, l'autorità competente deve trasmettere le informazioni al più presto e comunque non oltre un mese da quando sono disponibili²⁰³. Sotto il profilo applicativo lo scambio di informazioni su base automatica sarà condotto sulla base del medesimo formato elettronico (denominato "FISC 153") già in uso ai fini della Direttiva Risparmio.

La grande novità della nuova direttiva concerne le disposizioni volte a rendere inefficaci le normative in materia di segreto bancario, mediante espressa esclusione del segreto bancario dal novero delle motivazioni idonee a dare luogo ad un diniego di una richiesta di assistenza²⁰⁴. In linea con le previsioni di cui all'art. 26 del modello OCSE, uno Stato interpellato non può più rifiutarsi di fornire le informazioni sulla base del fatto che tali informazioni sono detenute da una banca o da un istituto finanziario o da una persona che agisce in qualità di agente o di fiduciario.

Per quanto riguarda l'oggetto dello scambio, la norma comunitaria dispone che gli Stati membri cooperino mediante invio di dati prevedibilmente pertinenti per l'amministrazione e per l'applicazione delle leggi nazionali, che corrisponde, nella versione inglese

²⁰¹ F. Pitrone, "Lo scambio di informazioni e la direttiva 2011/16/UE in materia di cooperazione amministrativa: innovazioni e profili critici", in *Diritto e Pratica tributaria internazionale*, 2, 2012, p. 480.

²⁰² Parte della dottrina definisce questo nuovo approccio come "rule based" contrapposto allo "Standard based" –con riferimento all'art. 31 bis del DPR n. 600/1973 è necessario introdurre i termini entro i quali le agenzie fiscali devono trasmettere le informazioni all'Autorità richiedente

²⁰³ Art. 10 della direttiva 2011/16/UE.

²⁰⁴ E' importante rilevare l'assenza di retroattività della previsione in esame. Uno Stato membro può tuttavia rifiutare di trasmettere le informazioni richieste se queste riguardano periodi di imposta antecedenti al 1/1/2011.

all'espressione "*foreseeably relevant*" utilizzata nell'art. 26 del Modello di Convenzione OCSE²⁰⁵. Come precisato nel preambolo punto n. 9, il concetto di prevedibile pertinenza deve essere riferito allo "scambio di informazioni in materia fiscale nella misura più ampia possibile". Questo ampliamento è in linea con l'intenzione di una cooperazione amministrativa globale poiché, come indicato nel considerando 21, "la presente direttiva contiene norme minime e non dovrebbe pertanto pregiudicare il diritto degli Stati membri di partecipare ad una cooperazione più estesa con gli altri Stati membri ai sensi della propria legislazione nazionale o nel quadro di accordi bilaterali o multilaterali".

La trasmissione può essere rifiutata anche per il principio di sussidiarietà sulla base del quale gli Stati cui viene indirizzata la richiesta non sono tenuti a collaborare se lo Stato richiedente risulta non aver "*esaurito le fonti di informazione consuete che avrebbe potuto utilizzare a seconda delle circostanze per ottenere le informazioni richieste senza rischiare di compromettere il raggiungimento dei suoi obiettivi*"²⁰⁶. Rimane altresì il limite derivante dai principi di equivalenza e reciprocità sulla base dei quali "l'autorità competente di uno Stato membro interpellato può rifiutare di fornire informazioni allorché per motivi di diritto lo Stato membro richiedente non sia in grado di fornire informazioni equivalenti"²⁰⁷. Questa modifica nelle modalità di assistenza amministrativa testimonia, tuttavia, per taluni autori come il requisito di reciprocità sia visto in maniera sempre più elastica e labile²⁰⁸. Il limite menzionato trova la sua giustificazione sulla base del fatto che uno Stato membro non può avvalersi del sistema informativo di un altro Stato membro se quest'ultimo è più esteso del proprio al fine di ottenere informazioni che non potrebbe acquisire in base alla propria legge nazionale²⁰⁹. In altre parole, con il principio di equivalenza, lo Stato membro non ha

²⁰⁵ A livello di recepimento nell'ordinamento fiscale italiano, fu inserito nel DPR n. 600/1973, l'art.31-bis rubricato "*Assistenza per lo scambio di informazioni tra le autorità competenti degli Stati membri dell'Unione Europea*". L'articolo prevede "lo scambio delle informazioni necessarie per assicurare il corretto accertamento delle imposte sul reddito e sul patrimonio e che "le informazioni non sono trasmesse quando possono rivelare un segreto commerciale o un'informazione la cui divulgazione contrasti con l'ordine pubblico.... La trasmissione delle informazioni può inoltre essere rifiutata quando l'autorità competente dello Stato membro richiedente per motivi di fatto e di diritto non è in grado di fornire lo stesso tipo di informazioni".

²⁰⁶ Art. 17, par. 1 della Direttiva 2011/16/UE.

²⁰⁷ Art. 17, par. 3 della Direttiva 2011/16/UE.

²⁰⁸ P. ADONNINO *Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2008, 4, pp. 707 e ss

²⁰⁹ F. FERNANDEZ MARIN, *Tassazione dei non residenti: tra scambio d'informazione e principio di proporzionalità*, in *Rass. Trib.*, 2008, n. 2 p. 541; G. MARINO, *La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2/2010, p. 440; F. PITRONE, "*Lo scambio di informazioni e la direttiva 2011/16/UE in materia di cooperazione amministrativa: innovazioni e profili critici*", in *Diritto e Pratica tributaria internazionale*, 2, 2012, p. 463; F. SAPONARO, *Lo scambio di informazioni tra Amministrazioni fiscali e l'armonizzazione fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2005, 2, p. 469;

l'obbligo di effettuare indagini o trasmettere informazioni qualora condurre tali indagini o raccogliere tali informazioni sia contrario alla propria legislazione, superando tuttavia in questo modo il più ampio limite previsto nell'art. 8 della precedente direttiva che prevedeva che lo Stato potesse rifiutare di fornire informazioni laddove lo Stato richiedente non fosse in grado di fornire informazioni equipollenti, in virtù della propria legge o prassi amministrativa²¹⁰. Secondo parte della dottrina, tale norma implicava la possibilità di un rifiuto per fini inammissibilità o inesistenza ai fini probatori di un documento o di un'informazione in un determinato ordinamento sulla base della normativa dello Stato richiedente²¹¹. Con la nuova invece sono ammesse limitazioni inerenti esclusivamente i motivi di diritto.

Si aggiungono come preclusioni insuperabili all'offerta di scambio le norme interne sull'ordine pubblico, sulla necessità di non divulgare un segreto commerciale, industriale o professionale o un procedimento commerciale o, infine, un segreto di Stato²¹². Per quanto concerne l'uso delle informazioni, la precedente Direttiva prevedeva che le informazioni potessero essere utilizzate per fini diversi da quelli fiscali, previo consenso dello Stato membro inviante, che era subordinato alla condizione che la propria legislazione interna consentisse l'uso di informazioni per "scopi simili" a quelli che si prefiggeva il paese di destinazione e "alle stesse condizioni". La nuova direttiva prevede inoltre un uso più ampio delle informazioni ricevute in quanto queste possono essere utilizzate anche per l'accertamento e l'applicazione di altre imposte e dazi contemplati dalla direttiva 2010/24/UE sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi, imposte e altre misure, o per l'accertamento dei contributi previdenziali e obbligatori.

²¹⁰ L'art. 8 direttiva 77/799/CEE intitolato "limiti allo scambio di informazioni" disponeva che la direttiva "non impone l'obbligo di effettuare ricerche o di trasmettere informazioni quando la legislazione o la pratica amministrativa non autorizza l'autorità competente dello Stato che dovrebbe fornire le informazioni né ad effettuare tali ricerche, né a raccogliere o utilizzare dette informazioni per la necessità di tale stato".

²¹¹ F. AMATUCCI, *Onere della prova e limitazioni allo scambio di informazioni in materia fiscale*, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, 2009, 1.2. In base a tale autore un esempio a tali prove può essere rappresentato dal giuramento o la testimonianza resa in un processo penale o orale che non sono ammesse nell'ordinamento italiano o comunque hanno una dubbia valenza nello stesso.

²¹² E' stato notato che l'ordine pubblico che richiede un controllo di compatibilità con la normativa straniera, non costituisce un limite statico e immutabile, ma è destinato a variare nel tempo, per il naturale evolversi dei valori economico-sociali, e nello spazio poiché le concezioni morali, politiche e sociali differiscono notevolmente nei vari sistemi giuridici. Tale verifica, tuttavia non deve rappresentare un limite all'integrazione fra gli Stati membri, per cui secondo la Corte di Giustizia, sentenza del 14 marzo 2000, causa C-54/99, Ass. Eglise Scientology International Rerves Trust, punto 18, i Paesi possono invocare l'eccezione di ordine pubblico soltanto qualora sia strettamente necessario ai fini della tutela di interessi di carattere imperativo, in caso di minaccia grave ed effettiva ad uno degli interessi fondamentali dell'Unione, e solamente se tali obiettivi non possano essere conseguiti con provvedimenti meno restrittivi. In questo senso: F. PERSANO, *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, Torino, Giappichelli 2006, p.167.

Inoltre, esse possono essere usate in occasione di procedimenti giudiziari e amministrativi derivanti da violazioni delle norme fiscali e che implicano l'eventuale irrogazione di sanzioni²¹³. Le informazioni ricevute da uno Stato contraente possono essere utilizzate nell'ambito delle procedure di accertamento o riscossione delle imposte per le quali lo scambio era stato effettuato, ma ai sensi dell'art. 16, comma 2, le informazioni possono essere utilizzate anche per fini non fiscali (non-tax purpose), se tale utilizzo è consentito dalle leggi di entrambi gli Stati e l'autorità competente dello Stato di provenienza autorizza tale uso. Lo Stato che comunica le informazioni può autorizzare l'utilizzo dei dati per fini diversi da quelli sopra precisati a condizione che analogo scopo sia previsto dallo Stato membro inviante. Le informazioni comunicate tra gli Stati membri in qualsiasi forma ai sensi della direttiva 16/2011/UE sono coperte dal segreto d'ufficio e godono della protezione accordata alle informazioni di natura analoga dalla legislazione dello Stato membro che le riceve. La direttiva non disciplina il regime sanzionatorio che accompagna le violazioni di tali obblighi né interviene in materia di vizi degli atti e delle attività amministrative poste in essere dagli Stati interpellati per fornire le informazioni richieste o di vizi degli atti qualora l'amministrazione interpellata abbia disatteso le regole comunitarie o violato la propria legislazione. Parte della dottrina ritiene che tale disciplina sia rimessa alle legislazioni domestiche²¹⁴.

Inoltre, al fine di potenziare la condivisione di informazioni, quanto l'autorità competente di uno Stato membro ritiene che le informazioni da esse ricevute possano essere utili all'autorità competente di un terzo Stato membro, può trasmetterele a quest'ultima, informando l'autorità competente dello Stato di provenienza. Quest'ultimo può opporsi, ai sensi dell'art. 16, par. 3 della direttiva 2011/16/UE, a tale condivisione entro 10 giorni lavorativi a decorrere dalla data di ricezione della comunicazione dallo Stato membro che ha promosso la condivisione. Uno Stato membro può condividere con altro Stato membro anche informazioni ricevute da un paese terzo a condizione che ciò sia consentito ai sensi di un accordo con il paese terzo (art. 24, par. 1). In senso inverso, l'autorità competente di uno Stato membro può trasmettere a un paese terzo informazioni ottenute in base alla Direttiva 2011/16/UE a condizione che lo Stato membro da cui proviene l'informazione consenta espressamente a tale comunicazione e che il paese terzo si impegni "a fornire la cooperazione necessaria per raccogliere gli elementi comprovanti l'irregolarità o l'illegalità di operazioni che sembrano essere contrarie o costituire una violazione della normativa fiscale" (art. 24, par.2). Ulteriore significativa novità è individuata nell'art. 19 intitolato

²¹³ L'art. 16, par. 1 della direttiva 2011/16/UE stabilisce: "fatte salve le norme generali e le disposizioni che disciplinano i diritti dei convenuti e dei testimoni in siffatti procedimenti".

²¹⁴ A. BUCCISANO, *Cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale*, in Riv. Dir. Trib., n. 7-8, 2012, p. 676.

“*Estensione della cooperazione più estesa prestata ad un paese terzo*” in base al quale se uno Stato membro dovesse prevedere nei confronti di un paese terzo una cooperazione più estesa di quella prevista dalla Direttiva non potrà rifiutarsi di concedere tale più ampia disciplina anche agli altri Stati membri che vorranno prendervi parte²¹⁵. Si tratta di una sorta di clausola “*Most Favoured Nation Clause*” applicata in modo innovativo alla cooperazione amministrativa²¹⁶. Il principio della nazione più favorita, non disciplinato distintamente dai trattati dell’Unione Europea, è considerato una modalità applicativa del principio di non discriminazione. Generalmente, si ricorre a tale principio, unitamente al principio di leale collaborazione di cui all’art. 4 TUE per valutare se gli impegni internazionali bilaterali o multilaterali che gli Stati Membri hanno assunto, siano compatibili con la creazione di un mercato unico, ovvero si pongano come elementi distorsivi della concorrenza. Nell’ambito della direttiva 16/2011/UE, l’obbligo di cooperazione più estesa previsto dall’art. 19 ha consentito di estendere lo scambio automatico ai redditi di carattere finanziario ad opera della direttiva 2014/107/UE approvata nel dicembre 2014, ancora prima della revisione originariamente prevista per il 2017 in base all’art. 8, par.5 della Direttiva 16/2011/UE. Per effetto, infatti, della normativa FATCA imposta dagli Stati Uniti, molti Paesi europei conclusero con detto Paese un accordo in base al quale si impegnavano ad adempimenti relativamente ai redditi finanziari, fino ad allora esclusi dall’operatività della normativa comunitaria. Mantenere una difformità tra lo spettro più ampio di dati che gli Stati membri erano pronti a trasferire all’autorità fiscale statunitense in base ai nuovi accordi e quello che i Paesi europei avrebbero scambiato tra loro in base alle norme comunitarie avrebbe portato all’invocazione della clausola in merito a tale diverso trattamento causando possibili tensioni tra gli Stati membri²¹⁷. In questo caso, infatti, sarebbero state pregiudicate le condizioni di parità tra gli Stati, con possibile conseguenza di distorsione nell’allocazione delle risorse e di flussi artificiali di capitale nel mercato interno²¹⁸.

²¹⁵ P. SELICATO, *Towards Global standards in Transparency and Exchange of Information: Do Tax Havens still exist?*, in *Tax Havens in the Age of Global Standards for Exchange of Information: a Comparative Analysis between Germany and Italy*, a cura di Università Sapienza Roma, Scuola Polizia tributaria di Ostia e International Tax Institute, Università di Amburgo, edito da G. FROTSCHER, 2011, pp. 5 e ss.

²¹⁶ F. PITRONE, “Lo scambio di informazioni e la direttiva 2011/16/UE in materia di cooperazione amministrativa: innovazioni e profili critici”, cit.

²¹⁷ M. SOMARE, V. WOHRER, “Automatic Exchange of financial information under the Directive on administrative cooperation in the light of the global movement towards transparency”, in *Intertax*, vol. 43, n. 12, 2015.

²¹⁸ Commissione Europea, Proposta di Direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale, COM(2013) 348 final, 2013/0188 CNS del 12/6/2013; Parere del Comitato economico e sociale europeo del 17 aprile 2013 in merito alla Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio, Piano d’azione per rafforzare la lotta alla frode fiscale all’evasione fiscale COM(2012) 722 final (Relazione Dandea) – CESE 101/2013.

La nuova direttiva 2014/107/UE (c.d. “DAC2”) riflette in una certa misura il contenuto degli accordi di tipo FATCA ed è connotata da numerose caratteristiche destinate ad aumentare l’efficacia dello scambio di informazioni. Il preambolo chiarisce che la modifica della predente direttiva era divenuta urgente sulla base della pressochè totalitaria aderenza degli Stati membri agli accordi FATCA²¹⁹. In primo luogo, essa introduce lo scambio di alcune categorie reddituali finanziarie²²⁰ fino ad allora non contemplate nello scambio automatico obbligatorio comunitario. In secondo luogo, viene implementato per esigenze organizzative, il nuovo standard di matrice OCSE, il CRS nella legislazione europea²²¹. Il Commentario OCSE al CRS non è, invece, stato espressamente richiamato dalla lettera della direttiva, tuttavia parte della dottrina ritiene che lo stesso possa essere utilizzato ai fini interpretativi²²². Più in dettaglio, all’art. 8 della Direttiva 2011/16/UE è stato inserito il paragrafo 3-bis che stabilisce la comunicazione dei dati anagrafici²²³ e fiscali riguardanti il/i titolare/i dei conti correnti e il relativo saldo al termine del periodo di rendicontazione, nonché in caso di conti di custodia, l’importo totale lordo degli interessi, l’importo totale lordo dei dividendi e l’importo totale lordo degli altri redditi generati in relazione alle attività detenute nel conto e negli introiti totali lordi derivanti dalla vendita o dal riscatto delle attività finanziarie pagati o accreditati sul conto. Vengono definite le informazioni che devono essere oggetto di trasmissione tra gli istituti finanziari e le amministrazioni fiscali e sono delineati i criteri cui gli istituti finanziari devono attenersi nel fornire i dati

²¹⁹ DAC 2 preambolo punti n. 2 e 7.

²²⁰ La direttiva prevede la trasmissione automatica di dati relativi ai conti finanziari, compresi interessi, dividendi e altri proventi generati su tali conti, il saldo di tali conti e gli importi derivanti dalla cessione di asset finanziari.

²²¹ Il considerando n. 9 della Direttiva 2014/107/UE afferma che: “al fine di ridurre al minimo i costi e gli oneri amministrativi sia per le amministrazioni fiscali che per gli operatori economici, è altresì essenziale assicurare che l’ampliamento dell’ambito di applicazione dello scambio automatico di informazioni all’interno dell’Unione sia in linea con gli sviluppi internazionali. Per raggiungere tale obiettivo, è opportuno che gli Stati membri impongano alle proprie istituzioni finanziarie l’applicazione di norme di comunicazione e di adeguata verifica in materia fiscale (due diligence) che siano pienamente coerenti con quelle riportate nello standard comune di comunicazione delle informazioni elaborato dall’OCSE”. In tal senso si veda anche la pubblicazione della Commissione Europea, *First report of the Commission AEFI Expert Group on the implementation of Directive 2014/107/UE for automatic Exchange of financial account information* del marzo 2015, dove viene ribadito che lo scopo della politica UE nello specifico compito affidato alla task force consiste nel “*providing advice to ensure that EU legislation on automatic exchange of financial account information is effectively aligned on and fully compatible with the OECD global standard on automatic Exchange of financial account information*”.

²²² M. SOMARE, V. WOHRER, “Automatic Exchange of financial information under the Directive on administrative cooperation in the light of the global movement towards transparency”, in *Intertax*, vol. 43, n. 12, 2015.

²²³ Tale direttiva oltre a prevedere lo scambio automatico delle informazioni relative ai conti bancari a partire dal periodo d’imposta al 1 gennaio 2016, (dal 2017 per l’Austria), ha implementato l’adozione di un codice fiscale o TIN *Tax Identification Number*.

identificativi²²⁴ dei soggetti oggetto di comunicazione. A differenza delle cinque categorie reddituali previste DAC 1, lo scambio di informazioni finanziarie è obbligatorio a partire dai periodi di imposta in corso alla data del 1 gennaio 2016, con presumibili primi scambi a settembre 2017. Il meccanismo implementativo è basato su due fasi di trasmissione: raccolta informazioni da parte delle istituzioni finanziarie che riportano i dati alle autorità fiscali e invio da parte di quest'ultime alle autorità fiscali estere competenti in ragione della residenza dei contribuenti beneficiari.

L'istituzione finanziaria dovrà segnalare la dettagliata identificazione del titolare del conto, il saldo o valore del conto. Nei conti di custodia dovrà essere indicato l'importo complessivo degli interessi, dei dividendi e degli altri redditi generati durante il periodo di imposta monitorato. Per i conti di deposito dovrà essere comunicato l'importo totale degli interessi pagati o accreditati sul conto nell'anno solare di riferimento.

Come peraltro previsto anche nella previgente Direttiva sulla cooperazione amministrativa, rimane ferma la facoltà per gli Stati Membri di stipulare accordi di natura bilaterale o multilaterale ai fini dello scambio automatico di informazioni con riferimento a tipologie supplementari di reddito. Tali accordi dovranno essere trasmessi alla Commissione che provvederà a renderli consultabili da parte degli altri Stati membri²²⁵.

2.3.1. Lo scambio automatico di tax rulings e le altre Direttive Comunitarie

Dopo appena un anno, in data 8 dicembre 2015, con la Direttiva 2015/2376/UE²²⁶, la Direttiva 2011/16/UE è stata ulteriormente modificata al fine di includere nello scambio di informazioni anche i tax rulings che i contribuenti europei stipulano con le amministrazioni degli altri Stati membri. Il recente scandalo denominato “*LuxLeaks*”, venuto alla luce tramite il International Consortium of Investigative Journalists, scoppiato nel 2014 perché numerose imprese multinazionali europee avevano beneficiato nel periodo dal 2000 al 2012 di accordi fiscali segreti con l'autorità fiscale lussemburghese risultati particolarmente vantaggiosi ha posto in luce la necessità di una maggiore trasparenza. Questa non era la prima volta che l'idea di uno scambio di tax rulings fu preso in considerazione. Nel 2012 il

²²⁴ Il considerando n. 10 della direttiva 2014/107/UE interviene ponendo un limite alla raccolta e al trasferimento dei dati. Il trattamento delle informazioni ai sensi della presente direttiva deve essere necessario e commisurato allo scopo di consentire alle amministrazioni fiscali degli Stati membri di individuare correttamente e inequivocabilmente i contribuenti interessati.

²²⁵ Secondo parte della dottrina (Pitrone) di fronte alla pluralità di strumenti che consentono e favoriscono lo scambio di informazioni dovrebbe prevalere lo strumento di cooperazione più efficace.

²²⁶ Direttiva del Consiglio 2015/2376 dell'8 dicembre 2015 recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale, pubblicata nella Gazzetta dell'Unione Europea L.332/1 del 18 dicembre 2015.

Gruppo sul Codice di Condotta²²⁷ modificò le procedure di scambio, identificò i tipi di accordi transfrontalieri che dovevano essere scambiati spontaneamente tra gli Stati e implementò un modello di istruzioni a tal proposito²²⁸. Come evidenziato dalla Commissione in una Comunicazione²²⁹, il Gruppo sul Codice di Condotta aveva incontrato delle difficoltà nel raggiungere risultati tangibili in materia di scambio di ruling fiscali. Successivamente, prese posizione in senso analogo anche il Parlamento Europeo con una risoluzione nella quale si indicava come le misure adottate dal Codice di Condotta si fossero rivelate insufficienti, in quanto le strutture di pianificazione fiscale considerate dannose potevano essere sostituite agilmente da altri meccanismi aventi simili caratteristiche²³⁰. Anche il Comitato Speciale sui Tax Rulings (TAXE), nel suo report del 5 novembre 2015²³¹, adottato dal Parlamento Europeo nella riunione plenaria del 25 novembre 2015, enfatizza i limiti di un approccio basato sull'analisi caso per caso finora adottato dal Gruppo Codice di Condotta che in tal modo impedirebbe una visione globale di un sistema fiscale europeo già di per se frammentato²³². A causa, infatti, della mancanza di trasparenza, alcuni Stati membri erano risultati inconsapevoli di accordi fiscali transfrontalieri accordati in altri Paesi ma aventi effetti anche nella determinazione della base imponibile domestica. La direttiva era stata presentata dalla Commissione nel marzo dello stesso anno insieme ad un pacchetto di misure intese ad ottenere un grado maggiore di trasparenza (il c.d. "Transparency Package")²³³ ed anche con un'ottica di controllo degli aiuti di Stato²³⁴. Ulteriormente, tale

²²⁷ Tale Gruppo fu costituito dai Ministri delle Finanze dell'Unione Europea nel corso del meeting del 9 marzo 1998 con il fine di verificare disposizioni o accordi di natura fiscale che potessero ricadere sotto il controllo del Codice di Condotta e di monitorare l'implementazione delle clausole c.d. "standstill" e "rollback".

²²⁸ Documento n. 10903/12/FISC 77 menzionato nella proposta di modifica della Direttiva 2011/16/UE, SWD(2015) 60 final, COM(2015) 135 final, 2015/0068(CNS) del 18 marzo 2015.

²²⁹ Commissione Europea, Commission Staff Working Document, Technical analysis of focus and scope of the legal proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards exchange of information in the field of taxation, SWD(2015) 60 final of 18.03.2015.

²³⁰ Parlamento Europeo, Resolution of 25 November 2015 on tax rulings and other measures similar in nature or effect (2015/2066(INI)), P8_TA-PROV (2015)0408, para. 41.

²³¹ Parlamento Europeo Report of the Special Committee on Tax Rulings and other measures similar in nature or effect (2015/2066(INI)), P8_TA-PROV (2015)0408, para. 41.

²³² Parlamento Europeo, Resolution of 25 November 2015 on tax rulings and other measures similar in nature or effect (2015/2066(INI)), P8_TA-PROV (2015)0408, para. 43.

²³³ Commissione Europea, comunicazione della Commissione al Parlamento Europeo e al Consiglio sulla trasparenza fiscale e sulla lotta contro l'evasione e l'elusione fiscale COM(2015) 136 final, Bruxelles 18 marzo 2015, p. 7.

²³⁴ Parlamento Europeo, Studio IP/A/TAXE/2015-04, PE563.452, autore: R. Seer, *Overview of Legislation Practises Regarding Exchange of Information between National Tax Administrations in Tax Matters*, 2015, par. 5.

provvedimento si pone in linea con le scelte adottate in ambito OCSE e in particolare con le azioni BEPS volte a garantire a livello globale un quadro di regole uniforme in materia di scambio di informazioni.

Mediante la Direttiva, gli Stati membri sono obbligati a trasmettere automaticamente, ogni 3 mesi, le informazioni di base relative ai *cross-border tax rulings* e agli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento (c.d. “*Advance Pricing Arrangements*”)²³⁵. I dati comunicati vogliono offrire una sintesi del contenuto, e altre informazioni basilari, quali la data di implementazione, di modifica, di rinnovo, la descrizione delle operazioni, il periodo di validità, i criteri utilizzati per fissare i prezzi di trasferimento. Tale scambio avverrà mediante una banca dati ideata e implementata dalla Commissione, dove le informazioni sono registrate e disponibili per la consultazione di altri Stati membri, che potranno richiedere più dettagli o l'intero testo dell'accordo qualora vi sia la prevedibile rilevanza delle stesse²³⁶. In altre parole questa nuova direttiva permette un approccio in due fasi c.d. “two-step-approach”: nel primo step, gli Stati valuteranno se il tax ruling accordato da uno Stato potrebbe avere implicazioni anche nei propri confronti; nel secondo step, qualora la prima valutazione abbia esito positivo, lo Stato può richiedere informazioni più approfondite. Questo tipo di approccio combina uno scambio automatico di informazioni sulla base di una valutazione di rischio con lo scambio su richiesta per casi determinati²³⁷. E' previsto al punto 14 del preambolo un riscontro inviato dallo Stato ricevente per verificare il funzionamento dello scambio.

I concetti di ruling fiscale e accordi preventivi sui prezzi di trasferimenti sono stati definiti in maniera molto ampia per evitare che interpretazioni troppo restrittive potessero permettere agli Stati membri di evitare di partecipare allo scambio²³⁸. Gli unici accordi oggetto di scambio sono quelli aventi carattere transfrontaliero. La direttiva prevede una limitazione generale in base alla quale lo scambio può essere opposto dallo Stato membro qualora comporti la disclosure di un segreto commerciale, industriale o professionale o di un processo commerciale o di un'informazione la cui rivelazione sarebbe contraria all'ordine

²³⁵ Sono oggetto di scambio i rulings accordati o modificati dopo il 31 dicembre 2011 qualora siano ancora in vigore alla data del 1 gennaio 2017; rientrano comunque nell'ambito della direttiva i rulings non più in vigore alla data del 1 gennaio 2017 ma che sono stati accordati o modificati dopo il 31 dicembre 2013. I ruling o gli accordi sui prezzi di trasferimento relativi ad imprese con ricavi non superiori a 40 milioni di euro emessi o modificati prima del 1 aprile 2016 non devono essere scambiati. Tale limitazione tuttavia non si applica alle società che svolgono prevalentemente attività finanziaria.

²³⁶ Art. 8 par. 6 della Direttiva 2015/2376/UE.

²³⁷ Parlamento Europeo, Studio IP/A/TAXE/2015-04, PE563.452, autore: R. Seer, *Overview of Legislation Practises Regarding Exchange of Information between National Tax Administrations in Tax Matters*, 2015, par. 6.4.

²³⁸ Art. 3 punto 14 della Direttiva 2011/16/UE così come modificata dalla Direttiva 2015/2376/UE.

pubblico. Tale limitazione non opererebbe per lo scambio dei tax rulings, in quanto tali interessi sarebbero comunque protetti dal diritto dell'Unione.

Anche l'introduzione del Country-by-Country Report (c.d. "*CBC report*") nel set documentale previsto per l'assolvimento degli obblighi relativi al transfer pricing può essere vista come una sorta di scambio di informazioni indiretto²³⁹. Tale adempimento rappresenta una modalità di implementazione dell'azione 13 prevista nel progetto BEPS, *Base Erosion and Profit Shifting*²⁴⁰, dell'OCSE volte a contrastare su larga scala lo spostamento degli imponibili verso paesi a bassa fiscalità. Tale accordo è stato firmato anche da Paesi non aderenti all'OCSE come Arabia Saudita e Cina. Con detto obbligo, introdotto in Italia dalla legge di Stabilità 2016 (L. n. 208/2015), le imprese multinazionali sono tenute, a partire dal 1/1/2016 a scomporre il dato aggregato del loro business, compreso il carico fiscale complessivo, ripartendolo tra i Paesi in cui l'attività è stata svolta. Tali disposizioni sono in linea con la Direttiva sulla cooperazione amministrativa 2016/881/EU del 25/3/2016 (c.d. "DAC4")²⁴¹ che introduce l'art. 8-bis bis nella c.d. "DAC 1", rubricato "*Ambito di applicazione e condizioni dello scambio automatico obbligatorio di informazioni in materia di rendicontazione paese per paese*". L'amministrazione finanziaria avrà immediata contezza dell'ammontare delle imposte versate all'estero dalla multinazionale, della sua sostanziale attività, dell'allocatione degli imponibili e quindi la possibilità di ravvisare incongruenze da sottoporre ad ulteriori accertamenti. L'obiettivo è, quindi, quello di fornire all'Amministrazione Finanziaria le informazioni necessarie per verificare il grado di rischio fiscale in termini di erosione della base imponibile mediante spostamento artificiale dell'utile in paesi in cui sono presenti vantaggi fiscali. Ulteriore elemento significativo che testimonia la sempre maggiore commistione tra piano comunitario e internazionale è la menzione, nel preambolo, punti n. 13 e 14, della direttiva 2016/88. La direttiva, infatti, al fine di ridurre al minimo i costi e gli oneri amministrativi sia per le amministrazioni fiscali per i gruppi di imprese multinazionali, ha previsto che le norme di adozione degli obblighi

²³⁹ G. URGEGHE, E. PALAMÀ, Il nuovo scambio automatico di informazioni CRS MCAA, in Corr. Trib. 19/2016, pp. 1514- 1520.

²⁴⁰ Il piano d'azione BEPS è disponibile al link: <http://www.oecd.org/ctp/beps/> ultimo accesso 16 dicembre 2016.

²⁴¹ Direttiva sulla cooperazione amministrativa 2016/881/EU del 25/3/2016 recante modifiche della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni relativo al settore finanziario, pubblicata in GUUE n. 126/8 del 3 giugno 2016. Si segnala che a questo proposito, la Commissione Europea ha presentato la richiesta di una modifica alla Direttiva Accounting 2013/34/EU che richiede la pubblicazione di Reports on Income Tax Information (RITI) che riguarda solamente le imprese multinazionali di grandi dimensioni. La Direttiva replica sostanzialmente il contenuto delle indicazioni in materia di CBCR fornite in sede OCSE.

di rendicontazione siano in linea con gli sviluppi internazionali e in particolare con gli standard dell'OCSE sviluppati in sede di lavoro sull'azione 13 del piano d'azione BEPS.

Si segnala che in data 6 dicembre 2016, è stata approvata la Direttiva 2016/2258/UE²⁴² che consente l'accesso da parte delle autorità fiscali alle informazioni in materia di antiriciclaggio ottenute a norma della direttiva 2015/849/UE del Parlamento europeo e del Consiglio²⁴³ per l'identificazione dei beneficiari effettivi. Si ricorda che con l'implementazione degli standard in materia di trasparenza applicati allo scambio automatico di informazioni, la definizione del beneficiario effettivo, differente da quello legale, è quella che stata data dal Financial Action Task Force (d'ora in avanti "FATF")²⁴⁴ nella raccomandazione n. 24²⁴⁵.

2.3.2 I Joint Audits: tra scambio di informazioni e poteri ispettivi transfrontalieri?

Tra le modalità di scambio di informazioni, meritano un approfondimento i c.d. "joint audits"²⁴⁶, che rappresentano al momento attuale il più elevato livello di cooperazione tra le

²⁴² Direttiva UE 2016/2258 del Consiglio del 6 dicembre 2016 che modifica la direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda l'accesso da parte delle autorità fiscali alle informazioni in materia di antiriciclaggio, pubblicata in Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea del 16 dicembre 2016 L. 342/1.

²⁴³ Direttiva UE 2015/849/UE del Parlamento europeo e del Consiglio del 20 maggio 2015 relativa alla prevenzione dell'uso del sistema finanziario a fini di riciclaggio o finanziamento del terrorismo che modifica il regolamento UE n. 648/2012 del Parlamento europeo e del Consiglio e che abroga la direttiva 2005/60/CE del Parlamento europeo e del Consiglio e la direttiva 2006/70/CE della Commissione, pubblicata in Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea del 5 giugno 2015 L. 141 p. 73.

²⁴⁴ Costituito nel 1989 in occasione del G7 di Parigi, il Gruppo di azione Finanziaria Internazionale (GAFI) o Financial Action Task Force (FATF) è un organismo intergovernativo che ha per scopo l'elaborazione e lo sviluppo di strategie di lotta al riciclaggio dei capitali di origine illecita e, dal 2001, anche di prevenzione del finanziamento al terrorismo. Del Gruppo fanno parte 37 membri in rappresentanza di Stati e organizzazioni regionali che corrispondono ai principali centri finanziari internazionali, nonché, come osservatori, i più rilevanti organismi finanziari internazionali e del settore tra i quali il Fondo Monetario Internazionale, le Nazioni Unite, la Banca Mondiale, Europol Egmont, ECB. Il FATF coordina un network di 198 giurisdizioni che si sono impegnate ad implementare gli Standard e a sottoporsi a una peer review per valutare le capacità tecnico-operative e il livello di implementazione delle raccomandazioni emesse dal gruppo.

²⁴⁵ FATF Recommendations, International Standards on Combating Money Laundering and the Financing of Terrorism & Proliferation, Febbraio 2002 nella quale si evince: "*Beneficial owner refers to the natural person(s) who ultimately owns or controls a customer and/or the natural person on whose behalf a transaction is being conducted. It also includes those persons who exercise ultimate effective control over a legal person or arrangement*". La nozione di "ultimate effective control" si riferisce a situazioni in cui il controllo è esercitato mediante una catena di possesso o mediante strumenti di controllo diversi dal controllo diretto. Nell'ottobre 2014 è stata approvata anche una Guida relativa alla trasparenza e alla definizione di beneficial ownership.

²⁴⁶ La definizione di Joint audit non è nuova ma è mutuata dal Report Ocse sui Joint Audit, del maggio 2010 disponibile al link <http://www.oecd.org/tax/administration/45988932.pdf> ultimo accesso 21 marzo 2017 in base al quale "A joint

Amministrazioni fiscali. La Direttiva sulla cooperazione amministrativa 2011/16/UE non definisce espressamente tale modalità di assistenza. La base giuridica di tale istituto è rinvenibile, per quanto concerne l'ambito comunitario, nell'art. 11 della citata Direttiva intitolato "*Presenza negli uffici amministrativi e partecipazione alle indagini amministrative*". In tale articolo è disciplinata la possibilità che funzionari di un'autorità competente di uno Stato possano essere presenti negli uffici dell'autorità amministrativa dell'altro Stato e/o durante le indagini amministrative condotte sul territorio dell'altro Stato al fine di scambiare informazioni. Essa è giuridicamente distinta dalla disciplina dei controlli simultanei, di cui all'art. 12 della Direttiva, in base alla quale due o più Stati, di comune accordo e su base volontaria, decidono di attuare simultaneamente ciascuno sul proprio territorio una verifica di uno o più soggetti di imposta al fine di scambiarsi le informazioni. Se, quindi, per i controlli simultanei appare chiara dalla lettera della norma, la realizzazione di un controllo fiscale preordinato allo scambio di informazioni, per quanto concerne l'autorizzazione dei funzionari esteri alla presenza nel territorio di un altro Stato membro non risulta pacifico definire tale possibilità come verifica o come scambio di informazioni o come una combinazione dei due.

La definizione di joint audits, ovvero di "controllo congiunto", mutuata dall'OCSE, attiene alla formazione, per volontà congiunta di due o più Stati, di un unico nucleo di verificatori. Si, pone, conseguentemente, la questione se, in ambito comunitario, l'art. 11 della Direttiva autorizzi similmente ad un istituto analogo. In realtà, le disposizioni dell'Unione sia nel preambolo (punto 13) sia nel corpo del testo dell'articolo 11 prevedono che, su base volontaria, ciascuno Stato membro possa autorizzare alla presenza di funzionari esteri negli uffici amministrativi e durante le indagini amministrative svolte sul proprio territorio al fine di scambiare le informazioni. Il fatto che tale presenza debba essere autorizzata mediante un previo accordo tra gli Stati contraenti e che in detto documento si possa indicare genericamente che i funzionari possono "partecipare attivamente" ai controlli non sembra possa ampliare i poteri concessi dalla Direttiva. Come menzionato nell'art. 11 della Direttiva, un accordo tra due Stati può autorizzare la presenza dei funzionari esteri negli uffici o durante le verifiche condotte nell'altro Stato in base e nella misura consentita dalla legislazione dello Stato ospitante al fine di scambiare le informazioni. L'accordo tra le autorità interessate può consentire ai funzionari esteri di esaminare documenti e porre domande ai contribuenti nei limiti della legislazione vigente nello Stato dell'autorità

audit can be described as two or more countries joining together to form a single audit team to examine an issue(s) / transaction(s) of one or more related taxable persons (both legal entities and individuals) with cross-border business activities, perhaps including cross-border transactions involving related affiliated companies organized in the participating countries, and in which the countries have a common or complementary interest; where the taxpayer jointly makes presentations and shares information with the countries, and the team includes Competent Authority representatives from each country."

interpellata. Non sembra che tale accordo possa conferire, in base a quanto prospettato nell'ambito della Direttiva comunitaria, al funzionario straniero poteri di controllo autonomi da parte dell'amministrazione finanziaria ospitante, quanto piuttosto la possibilità di, oltre a fare domande e esaminare documenti, dare "impulsi" al controllore nazionale che potrà accoglierle e trasformarle in un rapporto esterno con il contribuente, con azioni reali o eseguendo atti giuridici. Uno Stato può procedere alla rinuncia di parte del proprio potere autoritativo ammettendo la presenza di un controllore appartenente ad un altro Paese, ma il diritto dell'Unione non si spinge, a parere della scrivente, ad ammettere la creazione di un "single audit team", come invece menzionato nei citati documenti OCSE. Secondo questo approccio si ritiene che la realizzazione di un Joint audit non si configuri come una vera e propria attività di verifica congiunta finalizzata allo scambio, quanto piuttosto, di una forma avanzata e più efficiente di scambio di informazioni attuata mediante la presenza fisica *in loco* di funzionari stranieri. L'Agenzia delle Entrate ha concluso con l'autorità fiscale bavarese due Memorandum of Understanding²⁴⁷ con il quale le autorità fiscali consentono una "partecipazione attiva" di funzionari esteri al controllo. Tale espressione può ritenersi comprensiva dei poteri che secondo la Direttiva devono essere specificamente previsti da tale accordo preventivo. La presenza di detto accordo assume, pertanto, rilevanza centrale per conferire legittimità e regolamento ai poteri necessari per l'effettuazione del controllo congiunto.

Si fa presente, per completezza, che a livello internazionale, la realizzazione di ipotesi di scambio di informazioni mediante la presenza fisica di funzionari nell'altro Stato era già stata avvertita anche nella Convenzione di Strasburgo nella quale, nel commento all'art. 9: *"(...)Traditionally, exchange of information under double taxation conventions and mutual assistance conventions has been carried out in writing. A written procedure is necessarily time-consuming and may for that reason be less effective than other, less formal procedures. (...) In order to be able to ascertain a clear and complete picture of business and other relations between a resident of a Party who is subject of a tax examination and his foreign associates, it is often of great value to be able to follow at close proximity an examination initiated in a foreign country. In fact, experience has shown the need (...) of tax authorities beeing physically present at such tax examinations in other country (...) "*²⁴⁸. Per quanto riguarda, invece, le convenzioni bilaterali stipulate sulla base del Modello OCSE, il

²⁴⁷ Agenzia delle Entrate, comunicati stampa
http://www.fiscooggi.it/files/u4/comunicatistampa/139_com_st_accordo_baviera_13.07.2016.pdf ultimo accesso 28 marzo 2017;
http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/wcm/connect/f80de8b6-c45e-4464-9af1-c6f5eb99fe59/186_Com.+st.+Accordo+Baviera+23.09.2016.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=f80de8b6-c45e-4464-9af1-c6f5eb99fe59 ultimo accesso 28 marzo 2017.

²⁴⁸ Explanatory Report sull'art. 9 della Convenzione multilaterale di Strasburgo.

commentario all'art. 26, nel paragrafo 9.1, prevede che i tipi di scambio di informazioni possono estendersi anche alle verifiche simultanee nonché ammettere la presenza di funzionari stranieri in un altro Stato.

Dal punto di vista istruttorio e in merito all'utilizzabilità dei documenti ottenuti durante i Joint Audits si ravvisano problematiche analoghe a quelle inerenti le altre forme di scambio che sono trattate *infra* nel paragrafo 5.6.1.

La finalità della verifica congiunta è triplice. In primo luogo essa consente di scambiare e ottenere informazioni in maniera celere ed efficiente; in secondo luogo di garantire la certezza del diritto in un contesto di collaborazione con il contribuente; in terzo luogo di rappresentare un elemento preordinato ad una risoluzione fruttuosa di un'eventuale procedura amichevole. La comunicazione delle motivazioni per le quali il contribuente è stato selezionato per tale tipo di controllo e dell'atto finale di verifica "Audit final Report" garantiscono la trasparenza nell'operato dell'autorità competente. Le risultanze del controllo congiunto consentono di attenuare le asimmetrie in materia di prezzi di trasferimento, in quanto l'art. 110 del Tuir non prevede la rettifica del corrispettivo a valore normale se da ciò si verifica una diminuzione del reddito di impresa del soggetto sottoposto a tassazione in Italia, a meno che non sia attivata una procedura amichevole. Lo strumento del Joint audit potrebbe far acquisire alle relative contestazioni una sorta di "fast track procedure", ovvero di una corsia procedimentale preferenziale per l'attivazione della procedura amichevole proprio in relazione alle contestazioni rilevate in sede di verifica congiunta. In questo senso, il coinvolgimento del contribuente e la trasparenza nella procedura potrebbero incrementare la partecipazione e la compliance del cittadino che, mediante tale istituto, a differenza di quanto avverrebbe nel caso in cui la verifica fosse portata avanti all'interno di un solo Paese, potrebbe veder riconosciuta con molta più probabilità, mediante una procedura formale di conciliazione, una variazione in diminuzione del reddito a seguito di rettifica dei corrispetti al valore normale mediante una rideterminazione concordata, almeno parzialmente, in sede congiunta²⁴⁹. In questo senso, si può affermare che, mediante le verifiche congiunte, si persegue la finalità dell'eliminazione della doppia imposizione e, conseguentemente, i joint audits si caratterizzano per essere un meccanismo idoneo a risolvere i conflitti. A tal proposito, si sottolinea, tuttavia, che l'art. 110, comma 7 del TUIR consente una variazione in diminuzione soltanto a seguito della conclusione di una procedura amichevole, non essendo contemplata la possibilità di rettifiche conseguenti alla conclusione del procedimento di joint audit. In assenza di disposizioni comunitarie che armonizzino le procedure interne, modifiche unilaterali, come quella testè menzionata,

²⁴⁹ Competente all'esame delle procedure rimane il tribunale nel quale sono state eseguite le procedure di accertamento e secondo le cui regole è avvenuto l'accertamento congiunto. Il fatto che i rilievi scaturenti da detta attività abbiano degli effetti transfrontalieri non lascia libero il contribuente nello scegliere il foro competente.

potrebbero rappresentare un importante fattore di successo per lo sviluppo di procedure di joint audits.

2.4. Lo scambio automatico e i paesi terzi

La Direttiva n. 16/2011/UE estende il funzionamento dello scambio di informazioni anche ai Paesi Terzi introducendo, nell'art. 24, intitolato "relazioni con i Paesi Terzi", la possibilità di uno Stato membro che riceve da un Paese terzo informazioni "prevedibilmente pertinenti", di trasmettere tali informazioni alle autorità competenti di altri Stati membri per i quali dette informazioni potrebbero essere utili, qualora ciò sia consentito ai sensi di un accordo con detto Paese terzo. A tal proposito, parte della dottrina²⁵⁰ ha rilevato che questa possibilità trova la sua fonte nell'art. 63 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea ("TFUE"), che consente, unicamente in relazione alla libertà di movimento dei capitali, un allargamento della tutela della circolazione del capitale tra Stati membri e Paesi terzi nei confronti dei Paesi Terzi. L'impatto di tale disposizione è notevole poiché sono considerati movimenti di capitale tutte le "*operazioni finanziarie che riguardano essenzialmente il collocamento o l'investimento dell'importo di cui trattasi*"²⁵¹, compresi gli investimenti immobiliari effettuati da soggetti non residenti nel territorio di uno Stato membro²⁵².

Analogamente, il comma 2 del citato art. 24 consente un scambio in uscita verso un Paese terzo qualora l'autorità competente del Paese membro acconsenta a tale comunicazione e se il paese terzo interessato si è impegnato a fornire la cooperazione necessaria per raccogliere elementi comprovanti irregolarità di operazioni che costituiscono una violazione della normativa fiscale²⁵³.

²⁵⁰ K. SPIES, "Influence of International Mutual Assistance on EU tax Law", in Intertax, Volume 40, 2012, pag. 518 e ss.

²⁵¹ CGUE, sentenza 31 gennaio 1984, cause riunite C-286/82 e 26/83, G. *Luisi e G. Carbone contro Ministero del tesoro*, p. 21. La corte inoltre aggiunge che il trasferimento materiale di biglietti di banca non può definirsi un movimento di capitale qualora il trasferimento di cui trattasi corrisponda ad un obbligo di pagamento derivante da un'operazione nell'ambito degli scambi di merci o servizi.

²⁵² Corte di Giustizia del 28 ottobre 2010, causa C 72/09, *Etablissements Rimbaud*, par. 17.

²⁵³ K. SPIES, *Influence of International Mutual Assistance on EU tax Law*, Intertax, Volume 40, 2012, p. 518 e ss: Queste disposizioni appaiono a giudizio di parte della dottrina di scarsa applicazione, visto che, generalmente, l'art. 26 del Modello OCSE non considera espressamente possibile la trasmissione di informazioni ad un Paese che non sia controparte nel rapporto bilaterale.

L'analisi della relazione della direttiva in esame con i Paesi terzi non può, inoltre, prescindere dall'esame delle sentenze della Corte di Giustizia concernenti l'impatto delle libertà fondamentali che hanno fortemente influenzato lo sviluppo dello scambio automatico di informazioni²⁵⁴. La Corte di Giustizia, stabilendo che gli Stati membri non erano giustificati a imporre misure restrittive adducendo le difficoltà di effettuazione dei controlli transfrontalieri, ha spinto verso una più efficiente e capillare sfruttamento degli strumenti di collaborazione²⁵⁵. In questo quadro, infatti, sono vietate non solo le discriminazioni palesi in base alla nazionalità, ma anche le discriminazioni dissimulate o indirette, quali quelle che ostacolano l'esercizio delle libertà fondamentali rendendolo meno appetibile per i cittadini comunitari²⁵⁶.

Le restrizioni alla libera circolazione di capitali possono essere giustificate unicamente da motivi imperativi di interesse generale elaborati dalla giurisprudenza comunitaria, quali la necessità di salvaguardare la coerenza del regime tributario, l'efficacia dei controlli fiscali e sempre che non eccedano quanto necessario per il conseguimento dello scopo perseguito dalla normativa di cui trattasi. In altre parole, uno Stato membro è legittimato ad adottare una misura discriminatoria soltanto se essa sia giustificata da motivi di interesse generale e allo stesso tempo se la stessa rispetti il principio di proporzionalità che impone di graduare i mezzi prescelti rispetto alle caratteristiche dell'obiettivo di volta in volta perseguito²⁵⁷.

Secondo un consolidato orientamento della Corte di Giustizia²⁵⁸, la necessità di preservare l'efficacia dei controlli fiscali e di combattere l'evasione fiscale costituisce un motivo imperativo di interesse generale idoneo a giustificare una restrizione dell'esercizio delle libertà di circolazione garantite dal Trattato. Ne consegue che, se la concessione di un

²⁵⁴ X. OBERSON, *International Exchange of Information in Tax Matters: towards Global Transparency*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, 2015, p.105; Terra Wattel (2012), p. 418; Schilcher, K. Spies, (2012) p. 323. Corte di Giustizia, sentenza del 27 gennaio 2009, Causa C-318/07, *Hein Pershe v. Finanzamt Ludenscheid*, para 61-65; Corte di Giustizia sentenze C-436/08 e 437/08 del 10 febbraio 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH andund Österreichische Salinen AG v. Finanzamt Linz*, para 102.

²⁵⁵ M. LANG, *The Legal and Political Context of ECJ Case Law on Mutual Assistance*, in *European Taxation*, May 2012, p. 199-202.

²⁵⁶ F. PERSANO, *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, Torino, Giappichelli 2006, p.145.

²⁵⁷ Corte di Giustizia, sentenza del 4 marzo 2004 Causa C-334/02, *Commissione contro Francia*, punto 28; Corte di Giustizia, 18 Dicembre 2007, causa C-101/05, *Skatteverket e A*, par. 56.

²⁵⁸ Corte di Giustizia, 18 Dicembre 2007, causa C-101/05, *Skatteverket e A*, punto. 55; Corte di Giustizia, 15 maggio 1997, causa C-250/95, *Futura Participations e Singer*, punto 31; Corte di Giustizia, 15 luglio 2004, causa C-315/02, *Lenz*, punti 27 e 45; Corte di Giustizia, 14 settembre 2006, causa C-386/04, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, punto 47.

vantaggio fiscale dipende dall'adempimento di condizioni la cui osservanza può essere verificata solo ottenendo informazioni dalle autorità competenti di un paese terzo, è, in linea di principio, legittimo rifiutare la concessione di detto vantaggio se a causa dell'assenza di convenzione che preveda lo scambio di informazioni con tale terzo Stato, risulti impossibile ottenere dette informazioni²⁵⁹. Qualora, tuttavia, vengano applicate restrizioni che operano discriminazioni in base a parametri diversi dalla nazionalità ma che di fatto conducono al medesimo risultato, ossia a negare al cittadino comunitario i benefici accordati ai propri residenti esse sono considerate incompatibili con il Trattato. Con specifico riferimento al tema della cooperazione in campo fiscale, i Paesi hanno spesso applicato misure discriminatorie adducendo l'impossibilità di garantire l'efficacia di controlli. La Corte ha risposto che tale efficacia può essere garantita mediante il ricorso a misure meno restrittive rispetto all'adozione di disposizioni discriminatorie, ad esempio usufruendo della assistenza amministrativa, sulla base che "il contesto per uno scambio di informazioni (...) esiste in forza della Direttiva n. 77/799/CEE concernente la reciproca assistenza fra le autorità tributarie degli Stati membri"²⁶⁰.

Per contro i rapporti tra gli Stati membri si svolgono in un contesto normativo comune caratterizzato dall'esistenza di una normativa comunitaria, come la direttiva in materia di cooperazione amministrativa²⁶¹, che ha stabilito obblighi reciproci di mutua assistenza che non sussiste con le autorità di un paese terzo che non abbia assunto alcun impegno di assistenza reciproca²⁶². La liberalizzazione dei movimenti di capitale con i Paesi terzi persegue obiettivi diversi da quello di realizzare il mercato interno, come in particolare

²⁵⁹ Corte di Giustizia, 18 Dicembre 2007, causa C-101/05, *Skatteverket e A*, par. 63.

²⁶⁰ Corte di Giustizia, 18 Dicembre 2007, causa C-101/05, caso *Danner*, par. 72. Sulla necessità che la restrizione debba garantire il raggiungimento dello scopo senza eccedere quanto necessario per raggiungerlo, si vedano le sentenze 13 dicembre 2005, causa C-446/03, *Marks and Spencer*, punto 35; sentenza 12 settembre 2006, causa C-196/04, *Cadbury Schweppes*, punto 47; 13 marzo 2007, causa C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap group Litigation*, punto 64; 18 dicembre 2007 causa A, punto 55.

²⁶¹ Analogamente, lo stesso potrebbe accadere in relazione alle misure comunitarie di armonizzazione in materia di contabilità delle società che si applicano agli Stati membri che consentono al contribuente di produrre documenti affidabili e formati con principi contabili condivisi, mentre tale opportunità non è parimenti garantita nel caso in cui la società sia situata in un paese terzo nel quale non sia applicabile detta normativa comunitaria. In questo senso: F. PERSANO, "La pronuncia della Corte di Giustizia CE nel caso *Skatteverket c. A*: brevi considerazioni in merito alla giustificazione concernente l'efficacia dei controlli fiscali nei rapporti con i Paesi Terzi", in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, 2008, vol. 2, p. 989; Si vedano anche le Conclusioni dell'avvocato generale Yves Bot, paragrafi 141-143 alla causa, del 18 dicembre 2007, causa C-101/05, *Skatteverket c. A*:

²⁶² Corte di Giustizia del 28 ottobre 2010, causa C 72/09, *Etablissements Rimbaud*, punto.40 e 44; Sentenza Corte di Giustizia del 18 Dicembre 2007, C-101/05, A, punto. 60; sentenza Commissione/Italia, causa C-540707, punto 69; Corte di Giustizia del 10 febbraio 2011, C-436/08 e 437/08, *Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH andund Österreichische Salinen AG v. Finanzamt Linz*, punto. 67.

quelli di garantire la credibilità della moneta unica comunitaria sui mercati finanziari mondiali e di conservare negli Stati membri centri finanziari di dimensione globale²⁶³. A tal proposito, tuttavia, occorre precisare che una limitazione alla libera circolazione dei capitali nei confronti di un Paese terzo non è consentita qualora sia stato concluso con detto Paese un accordo bilaterale di assistenza reciproca. La Corte di Giustizia, infatti, pur ammettendo la diversità del contesto giuridico di una convenzione rispetto al contesto della Direttiva, non considera giustificate tali restrizioni²⁶⁴.

La visione della Corte è quella di non considerare proporzionata allo scopo la restrizione quando “*anche se la verifica delle informazioni fornite dal contribuente risulta difficile, in particolare a causa dei limiti dello scambio delle informazioni previste dall’art. 8 della Direttiva 77/799, nulla impedisce alle autorità fiscali interessate di esigere dal contribuente le prove che esse reputino necessarie per la corretta determinazione delle imposte*”²⁶⁵.

A tal proposito, infatti, nel caso *ELISA*²⁶⁶, la Corte stabilì che il limite allo scambio di informazioni previsto dall’art. 8, n. 1, della direttiva 77/799/CEE allora in vigore, non giustificasse in base al principio di proporzionalità il diniego alla concessione di un’agevolazione fiscale in quanto non era impedito alle autorità fiscali interessate di poter richiedere al contribuente le informazioni necessarie per la corretta determinazione delle imposte e di negare l’esenzione qualora tali prove non fossero state fornite. Perché infatti una misura restrittiva sia giustificata essa deve rispettare il principio di proporzionalità nel senso che deve essere idonea a garantire la realizzazione dell’obiettivo che essa persegue e che non deve andare oltre quanto è necessario per conseguirlo²⁶⁷.

L’importanza della mutua assistenza amministrativa è confermata anche nel caso *Commissione v. Portogallo*, riguardante la possibilità di esentare da tassazione i dividendi corrisposti esclusivamente a fondi pensione residenti in Portogallo²⁶⁸. La Repubblica

²⁶³ Corte di Giustizia, 18 Dicembre 2007, causa C-101/05, *Skatteverket e A*, par. 31.

²⁶⁴ Corte di Giustizia, caso Haribo, cit., punti 132 e 133; Corte di Giustizia, 6 ottobre 2011, C-493/09, *Commissione Europea contro Repubblica portoghese*, par. 40 e Conclusioni dell’avvocato Generale Paolo Mengozzi, presentate il 25 maggio 2011, causa C- 439/09, *Commissione Europea contro Repubblica portoghese*, punto 62.

²⁶⁵ Corte di Giustizia, 18 Dicembre 2007, causa C-101/05, *Skatteverket e A*, par. 58.

²⁶⁶ Sentenza 11 ottobre 2007, causa C-451/05, *ELISA*, par. 92 e ss. Il più ristretto ambito di applicazione della direttiva era dovuta alla convenzione del 1 aprile 1958 e all’impossibilità di contrastare efficacemente l’evasione fiscale nel caso di società holding di diritto lussemburghese.

²⁶⁷ Conclusioni dell’Avvocato generale Paolo Mengozzi presentate il 14 ottobre 2008, Causa C318/07 *Hein Pershe*, punto 78.

²⁶⁸ Corte di Giustizia, sentenza del 6 ottobre 2011, C-493/09, *Commissione Europea contro Repubblica portoghese*, par.40 e ss.

portoghese affermò che l'esenzione era giustificata dalla necessità di garantire il buon funzionamento e l'equilibrio del sistema previdenziale portoghese sottoponendo tali fondi residenti a requisiti particolarmente severi in materia di gestione, di funzionamento, di capitalizzazione e di responsabilità finanziaria. Tale supervisione era ritenuta possibile solo nel caso in cui detti fondi fossero residenti nel territorio dello Stato. In aggiunta, il governo Portoghese non consentiva alcuna esenzione anche in caso in cui i fondi fossero residenti in Paesi con i quali il Portogallo avesse concluso una convenzione di assistenza amministrativa che garantiva una cooperazione e un'assistenza equivalenti a quelle attuate tra gli Stati membri dell'Unione. La Corte ritenne che, pur ammettendo in linea di principio restrizioni alla libera circolazione dei capitali nei confronti di Paesi terzi, in presenza di accordi di cooperazione amministrativa, gli stessi benefici fiscali dovevano essere garantiti anche a detti ultimi paesi²⁶⁹. Le convenzioni sono state, conseguentemente, considerate dalla Corte²⁷⁰ aventi effetti equivalenti a quelli derivanti dalla Direttiva sulla mutua assistenza amministrativa. Nel caso dei fondi pensione portoghesi, l'impossibilità assoluta per i fondi non residenti di fruire dell'esenzione concessa a quelli residenti è stata ritenuta una misura non proporzionata. La giustificazione addotta dalla Repubblica Portoghese in relazione difficoltà concrete incontrate nella raccolta delle informazioni²⁷¹ non è stata considerata rilevante.

I casi esaminati fino ad oggi dalla Corte di Giustizia Europea fanno propendere per una soluzione di sostanziale eguaglianza tra le modalità di scambio di informazioni e quindi per l'eliminazione di qualunque restrizione in campo fiscale che sia stata dettata dalla mancanza di un adeguato meccanismo di scambio di informazioni. Come nella citata causa *Commissione contro Portogallo*, la Corte non ha fatto distinzioni in merito al tipo di contesto normativo equiparando, dal punto di vista dell'efficacia della cooperazione amministrativa, l'ambito comunitario con le convenzioni bilaterali, nonostante il mancato adempimento delle norme comunitarie possa essere portato di fronte alla Corte di Giustizia, mentre nel secondo caso si può solo optare per una sospensione o risoluzione del trattato bilaterale²⁷². Attualmente, invece, a seguito delle modifiche introdotte dalla Direttiva 2011/16/UE e successive, quanto finora sancito dalla Corte con riferimento al quadro

²⁶⁹ K. Spies, "Influence of International Mutual Assistance on EU Tax Law", cit.

²⁷⁰ In questo senso anche Corte di Giustizia, sentenza 12 settembre 2006, causa C-196/04, caso *Cadbury Schweppes*, par. 71; Corte di Giustizia sentenze C-436/08 e C-437/08 del 10 febbraio 2011, *Haribo und Österreichische Salinen*, par. 132. La Corte stabilì l'illegittimità di un rifiuto di un'agevolazione su dividendi provenienti da Paesi terzi in quanto non condizionata dall'esistenza di un trattato sulla mutua assistenza amministrativa.

²⁷¹ Corte di Giustizia 6 ottobre 2011, causa C-493/09, *Commissione v. Portogallo*, punto 48.

²⁷² M. LANG, *The Legal and Political Context of ECJ Case Law on Mutual Assistance*, in *European Taxation*, May 2012, p. 199-202.

normativo delineato dalla Direttiva 77/799/CEE, potrebbe non rivelarsi pacificamente condiviso in relazione a potenziali casi futuri che si riferiranno al nuovo contesto giuridico dello scambio di informazioni²⁷³. Per effetto del potenziamento in ambito europeo dello scambio automatico di informazioni²⁷⁴, il quadro giuridico della cooperazione tributaria non è più paragonabile, se non mediante un'analisi specifica *case by case*, a quello generalmente delineato da un accordo bilaterale, specie con riferimento a quei Paesi che non hanno (ancora) aderito alla standard globale automatico²⁷⁵. Se, quindi anche precedentemente, c'era chi²⁷⁶ riteneva che, nell'interpretare le norme in materia di libera circolazione dei capitali tra Stati membri e Paesi terzi, l'obiettivo primario fosse quello di incoraggiare quest'ultimi a concludere convenzioni che prevedano lo scambio di informazioni con gli Stati membri in modo da salvaguardare un migliore coordinamento tra i diversi regimi tributari, a maggior ragione oggi anche i Paesi terzi stessi saranno incentivati ad aderire agli accordi multilaterali per preservare i vantaggi commerciali (e anche fiscali) finora garantiti dall'interpretazione della Corte.

²⁷³ K. SPIES, “*Influence of International Mutual Assistance on EU Tax Law*”, cit., pp. 526 e ss.

²⁷⁴ Ulteriore punto di distacco delle modalità di attuazione dello scambio comunitario rispetto ai modelli di convenzione OCSE o ai TIEAs (Tax Information Exchange Agreement Model Convention) è che, in base a quest'ultimi modelli, la richiesta di informazioni deve essere in conformità alla legge e alla prassi amministrativa. In altre parole poiché l'ultima condizione non è espressamente richiamata nella direttiva, ne deriva che effettuare uno scambio all'interno dell'Unione può risultare molto più semplice che nell'ambito di un accordo bilaterale.

²⁷⁵ K. SPIES, *Influence of International Mutual Assistance on EU Tax Law*, cit., pg. 527.

²⁷⁶ F. PERSANO, “La pronuncia della Corte di Giustizia CE nel caso *Skatteverket* c. A: brevi considerazioni in merito alla giustificazione concernente l'efficacia dei controlli fiscali nei rapporti con i Paesi Terzi”, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, 2008, vol. 2, p. 990; Conclusioni avvocato Yves Bot, paragrafi 141-143 della sentenza della CGUE, del 18 dicembre 2007, causa C-101/05, *Skatteverket*

Capitolo 3. Lo scambio automatico in ambito internazionale

3.1. La nascita della cooperazione amministrativa: cenni storici

La nascita della cooperazione amministrativa²⁷⁷, intesa quale scambio di informazioni finalizzato all'accertamento delle imposte e all'assistenza nella riscossione dei tributi dello Stato al di fuori del proprio territorio, ha origini piuttosto recenti. Fino alla metà dell'Ottocento, infatti, il diritto tributario internazionale non esisteva ancora in quanto le disposizioni tributarie contemplavano esclusivamente presupposti verificatisi nell'ambito del territorio nazionale. La cooperazione si è sviluppata originariamente attraverso specifici accordi tra gli Stati. Nei trattati conclusi tra Belgio e Francia del 1843 e tra Belgio e Paesi Bassi è stata menzionata per la prima volta la dicitura “cooperazione amministrativa”²⁷⁸.

Per lungo tempo, infatti, ha prevalso in materia fiscale un atteggiamento di scarsa collaborazione tra gli Stati, talvolta anche sfociato nella negazione di qualsiasi forma di collaborazione²⁷⁹, dovuto al fatto che la potestà tributaria, insieme a quella punitiva, è stata considerata da sempre una delle massime espressioni della sovranità. Gli Stati, infatti, ritenevano che *“la collaborazione all'accertamento di pretese impositive di altri Stati o la loro concreta attuazione avrebbe costituito un'inaccettabile ingerenza nelle loro*

²⁷⁷ La cooperazione amministrativa può essere definita come “*l'attività coordinata, ma distinta, di organi interni di due o più Stati mirante di volta in volta ad attuare i fini di uno di essi indifferentemente, fini trovanti rispondenza negli analoghi degli altri, aventi egualmente diritto alla loro attuazione*”. M. UDINA, Il diritto internazionale tributario, in Trattato di diritto internazionale a cura di Prospero Fedozzi e Santi Romano, Vol. X, Padova, 1949, p.428. Secondo autorevole dottrina, sarebbe un errore ritenere che un'efficace collaborazione fiscale internazionale sia utile solamente agli Stati. La finalità di eliminazione della doppia imposizione fiscale e l'interesse a che vengano scambiate corrette informazioni possono portare ad una più corretta determinazione della base imponibile e maggiore equità di cui ne trova giovamento il contribuente. In questo senso P. ADONNINO *Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, in Diritto e Pratica Tributaria, 2008, 4, pg. 707 e ss; A. FEDELE., *Prospettive e sviluppi della disciplina dello “scambio di informazioni” tra Amministrazioni Finanziarie*, in Rass. Trib., 1999, I, 49-58.

²⁷⁸ In questo senso si veda B. Gangemi, General Report, in *International Mutual assistance through Exchange of Information*, Cahiers de droit International, The Netherlands, 1990, LXXVb.

²⁷⁹ Il principio della c.d. “non collaborazione” o “*revenue rule*” è stato elaborato dalla *common law* britannica e statunitense già a partire dalla fine del Settecento. Secondo tale principio, ogni legislazione straniera è irrilevante all'interno del territorio nazionale. Significativa a tal proposito è la massima pronunciata da Lord Mansfield secondo cui “*no country ever takes notice of the revenue laws of another*” – in *Holman v. Johnson* (1775), 1 Cowp 341, 98 ER 1120; secondo la quale “nessuno Stato dà mai rilevanza alle leggi tributarie di un altro Paese” (trad. libera). Questa posizione è stata a lungo rispettata per evitare l'applicazione di una legge di uno Stato in un'altra giurisdizione. Su questo punto si veda C. SACCHETTO, Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato, Padova, 1978; C. SACCHETTO, Il principio della irrilevanza e della inapplicabilità delle leggi tributarie e degli atti d'imposizione di ordinamenti stranieri nella giurisprudenza degli Stati di common law e dell'Europa continentale, in Riv. Dir. Fin., 1976, pp. 79 e ss.

*prerogative dal momento che la non collaborazione tra Stati in materia fiscale dipenderebbe dalla natura delle norme tributarie e quindi dal carattere essenzialmente pubblico e politico di queste disposizioni che ne confinerebbero il rilievo entro il territorio dello Stato che le ha emanate*²⁸⁰. Se da un lato, infatti, la scienza giuridica valorizzava il territorio come elemento fondamentale dello Stato ordinamento, dall'altro lato esso rappresentava il limite entro i cui confini poteva esplicarsi, in via esclusiva, la sovranità. Come corollario, la potestà impositiva poteva avere luogo con esclusivo riferimento a presupposti manifestatisi all'interno del territorio stesso e nessun interesse era rivolto a fatti economici che, seppur astrattamente riconducibili a soggetti sottoposti alla propria potestà tributaria, si verificavano fuori dai propri confini. I sistemi di prelievo erano incentrati quasi esclusivamente su imposte di tipo reale incentrate sulla manifestazione di ricchezza e non tenevano conto della situazione personale del soggetto passivo.

L'affermazione di sistemi fiscali più evoluti, con la comparsa, quale nucleo portante, di forme di prelievo sul reddito personali e progressive, nonché l'internazionalizzazione dell'economia, caratterizzata da una sempre crescente mobilità dei fattori produttivi e dalla delocalizzazione delle attività e degli interessi economici, hanno determinato l'esigenza di superare il principio di territorialità dei tributi²⁸¹ a favore, invece, come nel caso italiano, di un sistema di prelievo fondato sull'uguaglianza sostanziale e sulla solidarietà in cui tutti i redditi, indipendentemente dal luogo di produzione, sono imputati al soggetto residente. In caso contrario, infatti, escludere dalla tassazione i redditi prodotti all'estero avrebbe introdotto elementi di discriminazione a danno dei soggetti che possiedono esclusivamente redditi domestici, poiché quest'ultimi sarebbero risultati sottoposti a tassazione progressiva sull'intera ricchezza loro riferibile, mentre i titolari di redditi di fonte estera avrebbe subito un prelievo progressivo solo sulla ricchezza domestica. I redditi di fonte estera vengono inclusi nell'ambito delle fattispecie soggette ad imposizione mediante criteri di collegamento di tipo personale con il territorio, che sono propriamente identificati nella cittadinanza o, più frequentemente, nella residenza. L'introduzione di suddetti nuovi criteri di collegamento e l'adozione da parte di un numero sempre più elevato di Stati del principio di tassazione basato sul c.d. *worldwide principle* (imponibilità in capo ad un soggetto del reddito ovunque prodotto) ha generato due conseguenze.

La prima è che la sottoposizione a tassazione di fatti verificatisi al di fuori dei confini nazionali comporta che il medesimo reddito può essere sottoposto a tassazione in capo allo

²⁸⁰ P. MASTELLONE, *Cooperazione fiscale internazionale nello scambio di informazioni*, in *Diritto tributario internazionale*, Istituzioni a cura di R. Cordeiro Guerra, Cedam, Padova, 2012, pg. 215 e ss;

²⁸¹ R. CORDEIRO GUERRA, *"Nascita e sviluppo del diritto tributario internazionale"*, in *Diritto tributario internazionale* a cura di R. Cordeiro Guerra, Cedam, 2012, pp. 5 e ss.

stesso soggetto da parte di due o più ordinamenti generando il rischio della doppia imposizione sulla medesima fattispecie²⁸².

La seconda è che l'inclusione nell'ambito delle fattispecie soggette ad imposizione di quelle con elementi di estraneità si è tuttavia scontrata con il vincolo della territorialità formale²⁸³. Dal momento che gli Stati non possono esercitare autonomamente la propria sovranità in territorio straniero in virtù di un principio consuetudinario di diritto internazionale pacificamente riconosciuto, l'accertamento delle fattispecie con elementi di estraneità è concretamente attuabile solo con la cooperazione degli Stati esteri. Si è preso atto, pertanto, dell'importanza della reciproca assistenza e nella ricerca di informazioni atte a consentire da un lato la rimozione di ogni ostacolo al commercio transfrontaliero e dall'altro il controllo sull'adempimento degli obblighi fiscali dei contribuenti. Questo concetto dell'affermazione della sovranità degli stati membri anche nella procedura di assistenza amministrativa fu evidenziato anche nel parere del Comitato economico e sociale²⁸⁴ ove si sottolineò come gli Stati membri, nel quadro definito dalle direttive applicano la loro legislazione e i loro istituti negli ambiti di loro competenza. Con la cooperazione gli Stati non limitano la propria sovranità, anzi ne garantiscono l'integrità, creando le condizioni per attuare un prelievo nei confronti dei propri residenti in maniera più efficace²⁸⁵. Questo passaggio testimonia il superamento del concetto tradizionale di "territorialità formale", conosciuto per essere una delle caratteristiche principali del concetto di sovranità e, contemporaneamente, il limite territoriale all'esercizio della potestà tributaria.

L'effetto della globalizzazione è stato pertanto che la fiscalità ha tentato di seguire l'economia oltre confine²⁸⁶. Necessariamente gli Stati hanno optato di salvaguardare la

²⁸² Molti Paesi infatti applicano una forma ibrida di tassazione sul principio di residenza con applicazione della ritenuta nel paese della fonte del reddito e tassazione nel paese di residenza accordando un credito o un'esenzione per le imposte pagate già pagate.

²⁸³ R. SEER, I. GABERT, General Report, Mutual Assistance and Information Exchange, Atti del Convegno EATLP svoltosi a Santiago de Compostela il 4-6 giugno 2009, Amsterdam, 2010.

²⁸⁴ Parere del Comitato economico e sociale, Eco/252 del 16 luglio 2009, in merito alla proposta di Direttiva del Consiglio relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale COM(2009) 28 final – 2009/0007 (CNS), relatore Sergio Santillan Cabeza, punto 5.5.

²⁸⁵ M. KEEN, J.E. LIGTHART, "Information Sharing and International Taxation", in Discussion Paper n. 2004-117, Tilburg University, 2004, p. 3.

²⁸⁶ M.L. DJELIC, *From the Rule of law to the law of rules*, (2010) http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2170001 ultimo accesso 25 novembre 2016; A.G., SCHERER, G. PALAZZO, "The new political role of business in a globalised world: a review of a new perspective on CSR and its implications for the form, governance, and democracy", in *Journal of Management Studies*, n.48, (2011). Per un'analisi degli effetti della globalizzazione si veda anche: RING D.M., "Who is making international tax policy? *International*

propria sovranità mediante varie forme di cooperazione internazionale aventi come base giuridica i trattati internazionali bilaterali e multilaterali. *La globalizzazione finisce per porre dei limiti alla sovranità degli Stati nella misura in cui rompe lo schema storico: una economia, un territorio, un governo*²⁸⁷. A fronte della globalizzazione dell'economia mondiale e del grande aumento dei commerci internazionali, della possibilità di localizzare i fattori produttivi all'estero nonché della complessità di sistemi fiscali diversi, i mezzi di indagine confinati entro i confini dei singoli Stati si sono rivelati insufficienti rendendo concretamente impossibili controlli efficaci senza la cooperazione. Si è fatta strada la consapevolezza dell'importanza della reciproca assistenza tra le amministrazioni fiscali per la ricerca di informazioni dirette a consentire il controllo circa l'adempimento degli obblighi fiscali dei contribuenti. Il rapporto OCSE sulla competizione fiscale dannosa (*Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue*) del 20 gennaio 1998 sottolinea l'importanza dello scambio di informazioni e la necessità di superare la frammentazione derivata dalla disciplina contenuta nei trattati bilaterali a favore di soluzioni multilaterali.

3.2. Le fonti dello scambio di informazioni in ambito internazionale

Lo stato della cooperazione fiscale internazionale offre un quadro oggi molto articolato. In assenza di un principio internazionale che la imponga²⁸⁸, la collaborazione internazionale è realizzata attraverso accordi internazionali di tipo bilaterale o multilaterale. Nella prima categoria rientrano le convenzioni contro le doppie imposizioni, redatte sulla base dei modelli elaborati dall'Organizzazione per lo Sviluppo e la Cooperazione Economica ("OCSE") e dall'Organizzazione delle Nazioni Unite ("ONU"). L'Organizzazione per la Cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE), da tempo dedicata alla complessa materia dei rapporti internazionali tributari, ha predisposto uno strumento che possa aiutare gli Stati ad attenuare gli effetti distorsivi dovuti al mancato coordinamento dei diversi sistemi tributari, approvando un Modello di Convenzione contro la doppia imposizione

Organizations as Power Players in a High Stakes World", in Boston College Law School, Research Paper 185 (Luglio 2010); ROSENAU J.N., *"Turbulence in World politics: a theory of change and continuity"*, Princeton University Press, (1990); M. STEWART, *Transnational tax information exchange networks: step towards a globalized, legitimate tax administration*, in World Tax Journal, giugno 2012, p. 157.

²⁸⁷ C. SACCHETTO, *"La trasformazione della sovranità tributaria: I rapporti fra ordinamenti e le fonti del diritto tributario"*, in Principi di diritto tributario europeo e internazionale, a cura di C. Sacchetto, Giappichelli Editore, 2011, pg.11 e ss.

²⁸⁸ S.GARUFI, *Tax Havens and Exchange of Information: Is Uncooperative Behaviour a Violation of International Law?*, in Legal Studies and Research Paper Series n. 2355679 del 13 novembre 2013, Università Commerciale Luigi Bocconi, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2355679 ultimo accesso 27 novembre 2016.

accompagnato da un Commentario che costituisce interpretazione autentica delle clausole inserite nel modello²⁸⁹. Alla seconda categoria appartengono invece le convenzioni multilaterali, come la Convenzione tra il Consiglio d'Europa e l'OCSE sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale²⁹⁰, il Nordic Treaty o il Patto Andino. La norma di riferimento in cui si rinviene la disciplina dello scambio di informazioni per le convenzioni contro le doppie imposizioni è costituita dall'art. 26 del Modello OCSE.

3.2.1. Il Modello di Convenzione OCSE

I trattati internazionali riflettono la *tax policy*²⁹¹ di ciascuno Stato contraente al momento della conclusione del negoziato. Generalmente, il perfezionamento di detti accordi è il frutto di una trattativa diplomatica, basata sul principio di reciprocità²⁹², volta ad incoraggiare il commercio e gli scambi bilaterali. Il trattato fornisce, in questo modo, stabilità e certezza alle relazioni economiche internazionali mediante la ripartizione del potere impositivo tra i due Stati contraenti e l'eliminazione della doppia imposizione²⁹³. A

²⁸⁹ A. BUCCISANO, *Cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale*, in Riv. Dir. Trib., n. 7-8, 2012, p. 676.

²⁹⁰ La Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in campo fiscale è stata sottoscritta a Strasburgo il 25 gennaio 1988 sotto l'egida del Consiglio d'Europa e dell'OCSE. L'accordo internazionale è entrato in vigore il 1° aprile 1995. L'Italia lo ha ratificato in data 31 gennaio 2006. Esso è composto da 32 articoli e un ampio Commentario (Explanatory Report) di natura esplicativa elaborato a suo tempo dal Comitato di esperti. Il Commentario non costituisce uno strumento di interpretazione autentica ma si propone esclusivamente di facilitare la comprensione delle disposizioni convenzionali. Il 6 aprile 2010, è stato firmato un protocollo di modifica della Convenzione con l'intento di rispecchiare il nuovo consenso internazionale a che lo scambio di informazioni rappresenti uno strumento unico nella lotta contro l'evasione e la frode fiscale. Tali modifiche attengono, in particolare, ad intensificare lo scambio di informazioni bancarie. Nel caso, infatti, uno Stato riceva una richiesta di informazioni bancarie proveniente da un'altra giurisdizione legata alla medesima Convenzione non può rifiutare opponendo la riservatezza degli utenti delle proprie banche l'interesse di Stato.

²⁹¹ S. VAN WEEGHEL, *"The Improper Use of Tax Treaties with particular reference to the Netherlands and the United States"*, Kluwer Law International, 1998, pp 107 e ss. L'autore, a titolo di completezza, indica che taluni elementi di *tax policy* possono essere conosciuti mediante lettura delle riserve apposte dagli Stati Contraenti agli articoli del Modello di Convenzione adottato.

²⁹² Come acutamente osservato da S. Van Weeghel, *op. cit.*, p.116, la reciprocità nella conclusione di un trattato bilaterale non è solamente un principio, quanto, piuttosto, un pilastro fondamentale per il perfezionamento dell'accordo: *"A country will not enter into a tax treaty with another unless it has something to gain, whether in terms of revenue, enforcement or foreign investments. A country may adopt unilateral measure for the avoidance of double taxation to protect its residents or citizen, but it will not grant any benefit to its non-residents unless it has something to gain by doing so"*.

²⁹³ Studi e relazioni sulla necessità di eliminare la doppia imposizione internazionale furono promossi, sin dagli anni '20, dalla Società delle Nazioni che, avvalendosi del proprio Comitato Fiscale composto da esperti europei e americani giunse alla pubblicazione nel 1923 di un Report (*Rapport sur la double imposition présenté au Comité financier* redatto da Bruins M., Einaudi L., Seligman R., Stamp J.). Per una ricostruzione completa di tale percorso diplomatico si

lungo il successo dello scambio di informazioni per il tramite dei trattati bilaterali è stato determinato da alcuni fattori quali: la presenza di una lingua comune (si pensi ad accordi quali il Nordic Treaty in forza tra i Paesi Scandinavi o il patto Andino), l'entità degli scambi commerciali o dei flussi di capitale tra i due Paesi, il livello di sviluppo di un Paese, la presenza di un sistema di tassazione basato sul *worldwide taxation principle*²⁹⁴.

Le convenzioni regolano i rapporti tributari tra i soggetti firmatari della convenzione e sono state introdotte per evitare il fenomeno per cui lo stesso presupposto sia soggetto due volte a tassazione in due diversi Stati. Nonostante il modello nasca come uno strumento per la realizzazione dell'obiettivo tipico delle convenzioni internazionali ovvero l'eliminazione della doppia imposizione giuridica internazionale, nel corso degli anni, con il progressivo affermarsi di fattispecie transnazionali a rilevanza tributaria, esso ha ampliato il proprio campo di azione, estendolo fino a comprendere la necessità di contrastare in via preventiva l'evasione, la frode e l'elusione fiscale²⁹⁵, nonché la finalità alla corretta realizzazione degli interessi dei singoli Stati contraenti²⁹⁶ e di tutela del sistema fiscale²⁹⁷. Si può, pertanto, affermare che le Convenzioni tutelano una pluralità di interessi: quello alla corretta applicazione delle leggi fiscali compresi anche i trattati contro le doppie imposizioni, quello di assicurare il conseguimento delle entrate fiscali e l'esigenza di preservare l'integrità del sistema giuridico nazionale. Infine, per il tramite del sistema dello scambio di informazioni, verrebbe rafforzato il principio di tassazione sulla base della residenza comportando la neutralità, o efficienza paretiana, nella scelta delle decisioni di carattere economico di allocazione delle risorse in quanto la tassazione del reddito non sarebbe influenzata dal luogo in cui è localizzato il capitale o la fonte del reddito di origine²⁹⁸.

rimanda a: S. JOGARAJAN, "Stamp, Seligman and the rafting of the 1923 Experts' Report on Double Taxation", in World Tax Journal, Ottobre 2013, vol.5, pp.368 e ss.

²⁹⁴ M. KEEN, J.E. LIGTHART, "Information Sharing and International Taxation", in Discussion Paper n. 2004-117, Tilburg University, 2004, p. 19; R. SEER, I. GABERT, European and International Tax Cooperation: Legal Basis, Burden of Proof, Legal Protection and Requirements, in Bulletin for International Taxation, 2011, p. 90.

²⁹⁵ L.GERZOVA, O. POPA, *Compatibility of Domestic Anti-Avoidance Measures with Tax Treaties*, in European Taxation, Special Issue, Settembre 2013, p.423 e ss.

²⁹⁶ F. DEBELVA, N. DIEPVENS, *Exchange of Information. An Analysis of the Scope of Article 26 OECD Model and Its Requirements: In search for an Efficient but Balanced Procedure*, in Intertax, 2016, vol. 44, n. 4, p.298.

²⁹⁷ A. FEDELE, Prospettive e sviluppi della disciplina dello "scambio di informazioni" tra Amministrazioni Finanziarie, in Rass. Trib., 1999, I, 49-58; S. DORIGO, La Cooperazione fiscale internazionale, in Principi di diritto tributario europeo e internazionale a cura di C. Sacchetto, Torino, 2011p. 209.

²⁹⁸ M. KEEN, J.E. LIGTHART, "Information Sharing and International Taxation", in Discussion Paper n. 2004-117, Tilburg University, 2004, p. 6.

Per i motivi finora elencati, lo scambio di informazioni ha acquistato sempre più rilevanza passando da mero elemento strumentale fino a diventare il punto centrale della nuova politica OCSE per il contrasto della competizione fiscale e delle pratiche fiscali dannose.

Questo passaggio è avvenuto spostando l'attenzione da una valutazione degli interessi dei singoli Stati contraenti a quella del complesso dell'ordinamento internazionale²⁹⁹. Nella prima versione dell'art. 26 del Modello OCSE del 1963, la Convenzione era applicabile soltanto nei confronti dei soggetti residenti di uno o di entrambi gli Stati contraenti. Con le modifiche apportate nel 1977, il modello è stato slegato dal collegamento con la residenza o la nazionalità e si applica a tutti i potenziali contribuenti³⁰⁰. Questa modifica non solo ha ampliato le possibilità per lo Stato richiedente di accertamento e di ottenimento di informazioni, ma ha anche sottolineato la sempre maggiore distanza della finalità dello scambio rispetto all'originaria ottica prettamente bilaterale. Dalla sua prima versione ad oggi, tale articolo ha subito numerose modifiche finalizzate a mantenerne l'efficacia in relazione al mutevole panorama politico ed economico. Esse sono il risultato di un lungo e laborioso lavoro svolto dall'OCSE, prevalentemente con raccomandazioni o implementazioni del commentario, o altri strumenti di *soft law*, nel corso degli anni volto a sensibilizzare la comunità internazionale verso condotte sempre più cooperative. Gli interventi operati nel 2000, hanno ampliato l'ambito di applicazione a tutte le imposte³⁰¹.

Nel 2005, l'art. 26 è stato completamente riscritto e il relativo commentario fu ampliato notevolmente³⁰². L'ampliamento è anche temporale, in quanto il commentario sembra

²⁹⁹ A. FEDELE, Prospettive e sviluppi della disciplina dello "scambio di informazioni" tra Amministrazioni Finanziarie, in Rass. Trib., 1999, I, 49-58. E.C.C.M. KEMMERMEN, Double Tax Conventions on Income and Capital and the EU : Past, Present and Future, in EC Tax Review, 2012-3, p.157, ritiene che ci sia una sostanziale unicità di finalità sia nella stipula delle convenzioni bilaterali e nelle disposizioni del Trattato di Funzionamento dell'Unione Europea: la sostanziale rimozione di ogni ostacolo che possa limitare lo sviluppo di relazioni di carattere economico tra i Paesi.

³⁰⁰ K. VOGEL, art. 26(1), *Double Taxation Conventions*, Kluwer Law International, 1997, paragrafi 45-47.

³⁰¹ F. DEBELVA, N. DIEPVENS, *Exchange of Information. An Analysis of the Scope of Article 26 OECD Model and Its Requirements: In search for an Efficient but Balanced Procedure*, in Intertax, 2016, vol. 44, n. 4, p.298. Gli autori descrivono le modifiche intervenute all'art. 26 sin dalla sua prima versione del 1963. Nel 1977, la versione comprendeva la possibilità per gli Stati di chiedere informazioni anche con riferimento a soggetti che non fossero residenti in uno dei due Stati contraenti. Dal 2000, inoltre, l'art. 26 copre "*taxes of every kind and descriptions*".

³⁰² J. OWENS, *Moving Towards Better Transparency and Exchange of Information on Tax Matters*, cit., p. 557; V. TANZI, H.H. ZEE, Taxation in a Cordless World: The Role of Information Exchange, in Intertax, vol 28, n. 2, p. 58; E. TRAVERSA, F. CANNAS, Exchange of Information (art. 26 OECD Model Convention), cit., pp. 147-174.

ammettere che lo scambio possa essere esteso anche a situazioni avvenute prima dell'entrata in vigore del trattato³⁰³.

In relazione alle modalità di scambio, l'art. 26 non dispone nulla e occorre fare riferimento al Commentario³⁰⁴, che, in modo non vincolante, già nella sua prima versione³⁰⁵, contempla i seguenti tipi di scambio di informazioni: a richiesta, spontaneo e automatico³⁰⁶. Il primo si riferisce alla richiesta effettuata dallo Stato membro richiedente allo Stato membro interpellato su un contribuente specifico; il secondo, quello denominato "spontaneo" è costituito dalla comunicazione occasionale e senza preventiva richiesta, di informazioni qualora si ritenga che i dati trasmessi possano essere di particolare interesse per l'altro Stato; infine, lo scambio automatico prevede comunicazione sistematica di informazioni predeterminate ad un altro Stato membro a intervalli regolari prestabiliti. Il commentario OCSE, nella versione del 2000, aggiunge che tali tecniche possono essere combinate tra loro e "non è precluso l'utilizzo di altri meccanismi di scambio di informazioni e di cooperazione fiscale, così come nel caso delle verifiche simultanee, verifiche fiscali all'estero e scambi di informazioni in altri settori industriali". Data la genericità dell'art. 26 del modello OCSE, il Commentario espressamente precisa che detti scambi devono essere esplicitamente oggetto di accordo tra le autorità competenti degli Stati contraenti. Nel 2012, l'art. 26 è stato ulteriormente modificato mediante l'aggiunta di un periodo al paragrafo 2, con l'obiettivo di rendere più efficace la cooperazione e ad ampliare ulteriormente l'ambito del possibile utilizzo delle informazioni. In precedenza i dati scambiati potevano essere utilizzati nell'ambito delle procedure di accertamento o riscossione delle imposte per le quali lo scambio era stato effettuato o per la decisione dei ricorsi ad essi relativi. La disposizione aggiunta stabilisce che "le informazioni ricevute da uno Stato contraente possono essere utilizzate per altri fini anche non fiscali, se tale utilizzo è consentito dalle

³⁰³ Commentario 2012, art. 26(1), par. 10.3; in dottrina: F. DEBELVA, N. DIEPVENS, *Exchange of Information. An Analysis of the Scope of Article 26 OECD Model and Its Requirements: In search for an Efficient but Balanced Procedure*, in *Intertax*, 2016, vol. 44, n. 4, p.298, facendo riferimento anche ad alcuni casi giurisprudenziali, tra i quali: Corte di appello Inglese, Court of appeal, Ben Nevis (holdings) Ltd v. Revenue and Customs Commissioners, 23 maggio 2013, EWCA Civ. 678.

³⁰⁴ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Commentary on art. 26 (2010), par. 9.

³⁰⁵ OECD; Draft Tax Convention on Income and on Capital (30 Luglio 1963). Questo articolo e il relativo commentario furono modificati dal Consiglio dell'OCSE il 17 luglio 2012, e di nuovo il 15 luglio 2014.

³⁰⁶ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Commentary on art. 26 (2010), par. 9.

leggi di entrambi gli Stati e l'autorità competente dello Stato di provenienza autorizza tale uso³⁰⁷”.

Per quanto concerne le caratteristiche delle informazioni, l'art. 26 del Modello OCSE secondo la formulazione del modello di convenzione tipo del 1963 stabiliva che “*le autorità competenti degli Stati contraenti si scambieranno le informazioni necessarie per l'applicazione della presente convenzione e delle leggi interne degli Stati contraenti relative alle imposte previste da questa convenzione, nella misura in cui la tassazione che tali leggi prevedono è conforme alla Convenzione*”³⁰⁸. Rispetto alla versione del 1963, la nuova versione ha previsto la sostituzione della “necessarietà” delle informazioni con la prevedibile pertinenza (*foreseeable relevance*). Questo cambiamento ha inteso rafforzare la cooperazione, con il solo limite che le informazioni siano pertinenti senza fare riferimento alla situazione che l'informazione potrebbe effettivamente non risultare utile³⁰⁹ alla corretta determinazione della base imponibile³¹⁰. Il criterio della prevedibile rilevanza estende il più possibile la tipologia di dati che possono essere scambiati, e, allo stesso tempo, impedisce allo Stato richiedente di intraprendere le c.d. *fishing expeditions*, intendendosi con tale terminologia tutte quelle richieste di informazioni generiche e non sufficientemente dettagliate, che quindi non riguardano specificatamente la posizione di un singolo contribuente o di categorie di contribuenti nei confronti dei quali si nutrono fondati sospetti o siano già stati acquisiti indizi di colpevolezza”³¹¹. Analogamente nel par. 5 del Commentario all'art. 26 del Modello di Convenzione OCSE è indicato che tra le possibili alternative alla prevedibile pertinenza potessero essere utilizzate gli aggettivi quali

³⁰⁷ L'art. 26, par. 2 prevede: “*notwithstanding the foregoing, information received by a contracting State may be used for other purposes when such information may be used for such other purposes under the laws of both States and the competent authority of the supplying State authorizes such use*”.

³⁰⁸ Il modello OCSE del 1963 indicava “*for carrying out of this convention and of the domestic laws of the contracting States concerning taxes covered by this convention insofar as the taxation there under is in accordance with this Convention*”.

³⁰⁹ K. VOGEL, *Double Tax Conventions*, 1405, 31a, III, Kluwer Law International, 1997, ritiene che erano necessarie le informazioni che fossero state rilevanti ai fini della tassazione e che non potevano essere ottenute dallo stato richiedente nel proprio territorio; E. TRAVERSA, CANNAS, cit., p. 150. Il Commentario all'art. 26 del 2005 spiega che le modifiche non erano intese per alterare nella sostanza ma per evitare dubbi nell'interpretazione.

³¹⁰ T. DI TANNO, *Lo scambio di informazioni fra amministrazioni finanziarie: limiti ed opportunità*, in *Rassegna Tributaria* n. 3, 2015, p. 665 e ss; A. BUCCISANO, *Cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale*, in *Riv. Dir. Trib.*, n. 7-8, 2012, p. 676.

³¹¹ C. ALAGNA, S. MATTIA, *Scambio automatico e spontaneo di informazioni tra stati, verifiche congiunte e simultanee*, in *Fisc. Comm. Internaz.*, 2011, p. 9.

“necessario” o “rilevante”³¹², poiché esse ricomprendono la prevedibile pertinenza³¹³. Il commentario all’art. 26, par. 8 lett.f) formula casi in cui le richieste riguardanti un gruppo di contribuenti sono considerate sufficientemente dettagliate da soddisfare il criterio citato. È menzionato, ad esempio, il caso di una richiesta volta a conoscere i titolari di determinate carte di credito estere le cui transazioni sono state effettuate sul territorio di uno Stato. La richiesta è stata ritenuta pertinente in quanto l’autorità fiscale aveva selezionato, in base alla frequenza e alla modalità dell’utilizzo, i soggetti che avevano più probabilità di essere residenti nel proprio territorio.

Per quanto concerne il Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni, le modifiche apportate nel 2012 al comma 2 dell’art. 26³¹⁴, hanno sostanzialmente equiparato le garanzie di segretezza a livello internazionale a quelle previste in ambito comunitario in quanto è stabilito che tutte le informazioni che uno Stato membro abbia ottenuto in virtù delle Convenzioni vengono assimilate alle informazioni ottenute attraverso indagini compiute in base a leggi interne. La problematica essenziale è che lo Stato richiesto applica tali procedure in base alla propria normativa interna, cosicché la decisione di fornire o meno l’informazione è discrezionale e rimessa a detto Stato. Al contrario nel caso dell’art. 8 dei modelli TIEA, la confidenzialità delle informazioni deve essere interpretata in maniera autonoma rispetto alla legge domestica, richiedendo così una protezione assoluta³¹⁵.

Il terzo paragrafo dell’art. 26 mira a indicare i limiti allo scambio di informazioni, formulando che lo stesso deve avvenire in conformità della legge e delle pratiche amministrative. Uno Stato non può richiedere ad un altro Stato la collaborazione con

³¹² Il par. 5 del Commentario OCSE all’art. 26 stabilisce: “Contracting States may agree to an alternative formulation of this standard that is consistent with the scope of the Article (e.g. by replacing “foreseeably relevant” with “necessary” or “relevant”).

³¹³ Nel 2005 la condizione di “necessità” presente nell’art. 26, par. 1 del modello di convenzione OCSE fu cambiata in “foreseeably relevance”. Il cambiamento del criterio ha comportato che la richiesta di informazioni può essere giustificata anche se l’informazione trasmessa non comporta un diverso risultato fiscale. La prevedibile rilevanza è attuata ogni qual volta l’informazione possa essere di interesse dell’altro paese ovvero quando discende da una richiesta prevedibilmente appropriata. A.P. DOURADO, “Exchange of information and validity of global standars in tax Law: Abstractionism and expressionism or where the truth lies”, EUI Working Papers, Robert Schuman Centre for Advanced Studios, RSCAS 2013/11.

³¹⁴ L’art. 26 del Modello OCSE del 1963 stabiliva in tema di segretezza delle informazioni una disciplina molto rigida. Era, infatti, imposto un obbligo assoluto di segretezza e le persone che potevano conoscere le informazioni erano soltanto quelle incaricate dell’accertamento e della riscossione dei tributi oggetto della Convenzione.

³¹⁵ A.P. DOURADO, *Exchange of information and validity of global standars in tax Law: Abstractionism and expressionism or where the truth lies*, EUI Working Papers, Robert Schuman Centre for Advanced Studios, RSCAS 2013/11.

strumenti che lo Stato richiedente non adotta. Anche in questo caso, come nella normativa comunitaria, la trasmissione delle informazioni avviene in ottemperanza ad un principio assimilabile a quello di equivalenza secondo cui uno Stato non può trarre a proprio vantaggio l'utilizzo del più esteso sistema informativo dell'altro Stato. Come sostenuto da parte della dottrina³¹⁶, lo scambio è soggetto alla condizione di “minimo comun denominatore”, nel senso che il limite è costituito dalla disciplina più rigorosa tra quelle degli Stati contraenti. Questa disposizione, inoltre, rappresenta un'espressione del principio di sovranità, in base al quale gli Stati non sono forzati a svolgere attività che siano in contrasto con le disposizioni interne. A questo proposito, la normativa internazionale si distingue da quella comunitaria più incisiva in quanto con la DAC1 è stato eliminato il riferimento alla prassi amministrativa sancendo che uno Stato membro non è obbligato a effettuare indagini o raccogliere informazioni soltanto quando sia contrario alla sua legislazione.

Analogamente a quanto previsto nel diritto comunitario, anche a livello internazionale, come precisato nel Commentario, vige un equivalente principio di sussidiarietà per cui corre l'obbligo per l'Autorità richiedente di dichiarare di aver esaurito le fonti di informazioni interne³¹⁷. Per quanto riguarda la verifica del soddisfacimento di tale requisito di reciprocità, talune amministrazioni fiscali prima di fornire un'informazione procedono all'effettivo controllo, altre invece si limitano a richiedere una dichiarazione in tal senso nella richiesta di informazione, altre infine neppure richiedono tale dichiarazione fondandosi sul generale principio di buona fede³¹⁸. Questo tipo di condizione si applica per lo scambio a richiesta.

Strettamente connesso al principio di equivalenza, è il principio di reciprocità, elemento cardine del diritto internazionale³¹⁹. Tale concetto può essere inteso anche come principio di uguaglianza e può essere ricondotto alla relazione tra due o più Stati in base alla quale uno Stato garantisce ad un altro Stato determinati benefici, a patto che quest'ultimo, a sua volta

³¹⁶ B. GANGEMI, General Report, in Cah. Dr. Fisc. Int.: International mutual assistance through exchange of information, vol. 75b, 23-24 (IFA ed., 1990).

³¹⁷ F. DEBELVA, N. DIEPVENS, *Exchange of Information. An Analysis of the Scope of Article 26 OECD Model and Its Requirements: In search for an Efficient but Balanced Procedure*, cit., p. 304, ritengono che il principio, come supportato dal paragrafo 9 a) del Commentario non deve rappresentare un freno allo scambio di informazioni e, pertanto, ritengono che come espresso dall'OCSE nel Manuale sullo scambio di informazioni che “*before sending a request, a contracting party should use all means available in its own territory to obtain the information except where those would give rise to disproportionate difficulties*”.

³¹⁸ P. ADONNINO, *Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie*, cit. pp. 707 e ss.

³¹⁹ T. SCHENK-GEERS, *International Exchange of Information and the Protection of taxpayers*, p. 179, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2009.

provveda a fornire pari diritti, anche se non necessariamente identici³²⁰. L'informazione è quindi scambiabile solo se è ottenibile in entrambi gli Stati contraenti. La reciprocità non era stata intesa nella natura della informazione scambiata, o nell'obbligatorietà dello scambio quanto invece nella possibilità di opzioni discrezionali a fronte della richiesta di informazioni³²¹. I due sistemi legali non devono essere uguali, ma di fatto, una similarità tra gli stessi contribuisce all'effettività dello scambio. Per parte della dottrina³²², la reciprocità non è interpretata dall'OCSE in maniera restrittiva in quanto può costituire un limite allo scambio solo quando le disuguaglianze nei sistemi informativi degli Stati siano di portata significativa. Una visione troppo severa del principio di reciprocità legale potrebbe altrimenti essere di ostacolo all'efficacia dello scambio di informazioni.

Sebbene la reciprocità non sia espressamente richiamata nel Modello OCSE, la stessa è menzionata nel Commentario all'art. 3, par.2, punto 12. Una delle implicazioni di questo principio consiste nel fatto che se lo Stato non rispetta le obbligazioni derivanti dal trattato, la controparte può invocare tale comportamento come una violazione materiale del trattato, e decidere per la sospensione o la risoluzione del medesimo. Nonostante anche in ambito internazionale, si può affermare che il principio di reciprocità sia stato notevolmente ridimensionato, la violazione di una disposizione pattizia da parte di uno Stato non si risolve in un illecito cui consegue un obbligo di risarcimento, ma nella sospensione degli effetti del trattato se non addirittura nell'interruzione della relazione bilaterale³²³.

³²⁰ F. DEBELVA, N. DIEPVENS, *Exchange of Information. An Analysis of the Scope of Article 26 OECD Model and Its Requirements: In search for an Efficient but Balanced Procedure*, in Intertax, vo. 44, n. 4, pp. 298-306. Gli autori fanno riferimento ad una sorta di *quid pro quo*.

³²¹ A. FEDELE, *Prospettive e sviluppi della disciplina dello "scambio di informazioni" tra Amministrazioni Finanziarie*, in Rass. Trib., 1999, I, 49-58; M. Keen, J.E. Lighthart, "Information Sharing and International Taxation", in Discussion Paper n. 2004-117, Tilburg University, 2004, p. 6. In teoria, infatti, la discrezionalità può comportare che non vi sia simmetria tra le opzioni oggetto di scambio, per cui un Paese potrebbe aver pattuito la trasmissione inerente determinate categorie reddituali, mentre l'altra giurisdizione contraente essersi impegnata nell'invio di altre tipologie di reddito.

³²² T. DI TANNO, *Lo scambio di informazioni fra amministrazioni finanziarie: limiti ed opportunità*, in Rassegna Tributaria n. 3, 2015, p. 665 e ss.

³²³ F. ARDITO, *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, 2007, cit., p. 63; M. KEEN, J.E. LIGTHART, *Information Sharing and International Taxation*, in Discussion Paper n. 2004-117, Tilburg University, 2004, p. 6. Per il principio di reciprocità quando un Paese fornisce un'informazione non riceve alcun compenso monetario. Qualora uno Stato non ottemperasse alle richieste, in base al principio di reciprocità, potrebbe comportare anche la futura mancanza di cooperazione o il ritardo nelle richieste da parte dell'altro Stato contraente. S. SACHDEVA, *Overriding Tax Treaties: Proposing a Solution*, in *European Taxation, special issue*, Settembre 2003, p. 470. L'autore indica anche modalità alternative alla risoluzione del contratto convenzionale, quali, ad esempio, la possibilità di una rinegoziazione, ovvero una procedura di revisione, la c.d. Mutual Consultation procedure (MCP), ovvero la Mutual Agreement Procedure (MAP).

Contrapposta a quella legale, è la reciprocità di tipo fattuale che verrebbe infranta ogniquale volta gli Stati non svolgessero con particolare sforzo le loro obbligazioni avvalendosi con eccessiva facilità delle informazioni ottenibili nell'altro Stato. Il requisito di reciprocità fattuale non è previsto nell'art. 26, ma per taluni autori³²⁴ sarebbe comunque riconducibile al principio di sussidiarietà che richiede l'obbligatorietà di esperire tutti i mezzi interni per ottenere le informazioni prima di inoltrare la richiesta ad un altro Stato. Il comportamento tenuto da uno Stato a questo proposito sarebbe d'ausilio alla valutazione del rispetto delle obbligazioni pattizie nel suo complesso. Reciprocità dunque significherebbe che lo Stato richiesto può non ottemperare alla richiesta qualora i) le informazioni non sono ottenibili in base alla propria normativa interna; ii) non possono essere ottenute dallo Stato richiedente in base alla propria normativa.

L'art. 26 non comprime le possibilità di scambio di informazioni, in quanto le forme di assistenza previste dall'art. 26 non limitano e neppure sono limitate da accordi internazionali esistenti³²⁵ o da altre forme di intesa tra gli Stati contraenti inerenti la cooperazione in materia fiscale.

In ambito internazionale, nonostante la diversa formulazione, il Modello di Convenzione OCSE all'art. 26, c.3, lett. c) rispecchia nella sostanza le corrispondenti disposizioni della direttiva. Esso stabilisce in maniera analoga che non vi è obbligo di fornire informazioni qualora ciò comportasse la divulgazione di un segreto commerciale, industriale o commerciale o di un segreto professionale la cui divulgazione sarebbe contraria all'ordine pubblico. Per quanto concerne l'ordine pubblico, tale previsione rende esplicito con riferimento allo scambio di informazioni un generale principio di diritto internazionale: un'informazione può essere rifiutata dallo Stato richiesto se incompatibile con i valori fondamentali della sua legislazione interna³²⁶. Uno Stato, infatti, può rifiutarsi di collaborare qualora lo scambio sia contrario alle leggi o alla prassi amministrativa interna³²⁷. Per quanto concerne l'ordine pubblico, il commentario OCSE all'art. 26, 3 c., par. 19.5, fa riferimento a situazioni estreme in cui le informazioni costituiscono un segreto di Stato, o ove le attività investigative sono state attivate per motivi di persecuzioni razziali, politiche o religiose. Taluni autori interpretano tali situazioni in maniera più restrittiva ammettendo una

³²⁴ F. DEBELVA, N. DIEPVENS, *Exchange of Information. An Analysis of the Scope of Article 26 OECD Model and Its Requirements: In search for an Efficient but Balanced Procedure*, cit., p. 305.

³²⁵ S. RUCHELMAN, S. SHAPIRO, *Exchange of Information*, in *Intertax*, 2002, pp. 408 e ss.

³²⁶ P. ADONNINO, *Lo scambio di informazioni fra amministrazione finanziarie*, cit., p. 705-720.

³²⁷ Commentario all'art. 26, par. 14, in *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital* (modificato nel 2010), Paris, 2012, C (26)-9: "a Contracting State is not bound to go beyond its own internal laws and administrative practice in putting information at the disposal of the other Contracting State".

limitazione soltanto qualora cui lo scambio di informazioni provocherebbe una lesione di un diritto fondamentale³²⁸.

La legittimazione di uno Stato a non collaborare nelle ipotesi descritte diventa, in negativo, la tutela dei diritti del contribuente e risponde alla tradizionale riluttanza degli Stati ad ammettere forme di collaborazione finalizzate ad assistere altri Stati nell'accertamento dei propri tributi. La tutela dei contribuenti rileva pertanto, come approfondito nel successivo capitolo, solo in maniera indiretta³²⁹. Si pensi, per esempio, al diritto del contribuente alla riservatezza delle informazioni oggetto di scambio nel caso in cui queste possano comportare la divulgazione di un segreto commerciale o industriale. In questo caso, l'invio delle informazioni è subordinato alla discrezionalità delle autorità fiscali dello Stato richiesto, le quali possono decidere di invocare una causa di legittimo rifiuto dell'assistenza³³⁰. Poiché tuttavia il modello definisce in maniera generica le limitazioni che devono essere interpretate, come stabilito dall'art. 3 comma 2, alla luce della normativa interna di ciascuno Stato contraente, il commentario OCSE all'art. 26, c. 3, nel par. 19, evidenzia che interpretazioni troppo ampie possono rendere vani i propositi di un efficace scambio di informazioni. Autorevole dottrina³³¹ suggerisce, recependo un orientamento giurisprudenziale tedesco³³², che il rifiuto sia legittimo solo nel caso di un segreto commerciale di una notevole rilevanza. Tale importanza sarebbe identificata qualora si

³²⁸ F. DEBELVA, N. DIEPVENS, *Exchange of Information. An Analysis of the Scope of Article 26 OECD Model and Its Requirements: In search for an Efficient but Balanced Procedure*, in *Intertax*, vo. 44, n. 4, pp. 298-306.

³²⁹ P. ADONNINO, *Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie*, in *Corso di diritto tributario internazionale* coordinato da V. Uckmar, 2 ed., Padova, 2002, p. 1885 precisa che "alle autorità competenti allo scambio delle informazioni (...) è attribuita un'ampia discrezionalità nello stabilire se rigettare o meno le richieste di informazioni. La protezione del contribuente risultante dagli artt. 26 dei Modelli OCSE e ONU è, quindi, soltanto indiretta". P. MASTELLONE, *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero*, *Dir. Prat. Trib.*, n. 4, 2013, p. 800; F. PERSANO, *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, Torino, Giappichelli 2006, 67. Di altra opinione: A.P. DOURADO, "Exchange of information and validity of global standars in tax Law: Abstractionism and expressionism or where the truth lies", *EUI Working Papers*, Robert Schuman Centre for Advanced Studios, RSCAS 2013/11, p. 15 che ritiene che tali limiti solo diretti ad assicurare il principio di equivalenza o di non discriminazione e ad assicurare che l'informazione ottenuta da uno Stato sia trattata nella stessa maniera di una informazione recepita con procedure domestiche.

³³⁰ P. ADONNINO, *Lo scambio di informazioni fra amministrazione finanziarie*, in *Dir Prat. Tribu.* 705- 720; V. Uckmar (coordinato da) *Corso di diritto tributario internazionale*, II ed., Padova, 2002, 1185. Secondo l'autore, alle autorità competenti allo scambio di informazioni è attribuita un'ampia discrezionalità nello stabilire se rigettare o meno le richieste di informazione; pertanto, la protezione del contribuente risultante dagli artt. 26 dei Modelli OCSE e Onu è solo indiretta.

³³¹ K. VOGEL, *Double Taxation Convention*, 1443, 110 London, Kluwer Law International, 1997.

³³² *Bundesfinanzhof Munchen*, 20 febbraio 1979, VII R 16/78, discussa in *Exchange of Information: Application of the Belgian. German Tax Treaty*, *Eur. Tax*, 11, 364-367 (1983).

verificassero i seguenti requisiti: i) si deve trattare di una know-how conosciuta da un numero limitato di persone; ii) l'informazione è suscettibile di essere sfruttata economicamente; iii) la sua divulgazione potrebbe causare un vantaggio economico a favore di persone terze ma a discapito di altre tutelate dal segreto. Tali indicazioni sono state riprese anche dal Commentario OCSE all'art. 26, c.3, par. 19.2.

Le informazioni di carattere finanziario, nonché quelle contabili, per loro natura, non dovrebbero costituire segreti commerciali, tuttavia, talune pronunce giurisprudenziali estere hanno ritenuto lo scambio transfrontaliero di informazioni non ammissibile. In un primo caso riguardante la trasmissione all'autorità estera di documenti tra i quali anche l'elenco dei fornitori o dei clienti, lo scambio è stato ritenuto inammissibile perchè qualificato come violazione di un segreto commerciale³³³. Nella medesima direzione si pone anche la posizione della Corte olandese³³⁴ che ha sancito l'improcedibilità della fornitura di dati alle autorità fiscali inglesi circa informazioni su una compravendita di un'ingente quantità di rhum da parte di un contribuente olandese. Quest'ultimo si oppose alla richiesta avanzata dall'amministrazione inglese di ottenere i nominativi degli acquirenti finali della mercanzia e la destinazione della spedizione adducendo la motivazione di un ingente danno patrimoniale qualora il fornitore fosse venuto a conoscenza dei dati identificativi dei clienti. In caso contrario, infatti, il dante causa avrebbe potuto in futuro contattare direttamente la clientela evitando di usufruire del proprio servizio di intermediazione.

Per completezza si menzionano anche i c.d. "Tax Information Exchange Agreements" (d'ora in avanti "TIEAs") da utilizzare per la negoziazione e stipulazione di accordi sullo scambio di informazioni per finalità connesse alla lotta a pratiche fiscali dannose poste in essere dai paradisi fiscali sviluppati nel 2002 dal "Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes"³³⁵ (d'ora in avanti: "Global Forum"). Tale organismo è stato costituito in seno all'OCSE, nel corso del 2000, per adeguare le convenzioni bilaterali al nuovo standard, nonché per migliorare gli strumenti relativi allo

³³³ F. DEBELVA, N. DIEPVENS, Exchange of Information. An Analysis of the Scope of Article 26 OECD Model and Its Requirements: In search for an Efficient but Balanced Procedure, in *Intertax*, vo. 44, n. 4, pp. 298-306, citando la Corte Suprema di Singapore nel caso HC 13 settembre 2013, *Controller of Income Tax c. BJY and Others*, 2013, SGHC 173.

³³⁴ Corte di Groningen 25 maggio 2004, n. 04/274 relativamente all'applicazione della Direttiva 77/799/CEE.

³³⁵ Il Global Forum on Transparency and Exchange of Information For Tax Purposes (sulla Trasparenza e sullo scambio di Informazioni a fini fiscali, traduzione libera) è un organismo istituito dall'OCSE composto da 137 membri (con 178 delegati degli stati membri e delle organizzazioni internazionali), oltre l'Unione Europea, i cui incontri risalgono sin dal 2000. Il compito di questa struttura non si limita solo a recepire la formalizzazione degli accordi bilaterali ma effettua una revisione approfondita delle modalità con cui la cooperazione viene effettivamente realizzata. <http://www.oecd.org/tax/transparency/abouttheglobalforum.htm> ultimo accesso 20 dicembre 2016.

scambio di informazioni³³⁶. A seguito della pubblicazione del report nel 1998, Harmful Tax Competition, an Emerging Global Issue, l'OCSE identificò nella mancanza di trasparenza e di scambio di informazioni uno dei principali segni di allarme prodromico all'evasione. Questa struttura dell'OCSE non si limita a recepire la formalizzazione degli accordi ma effettua una revisione approfondita (*peer review*) delle modalità con cui la cooperazione viene effettivamente realizzata³³⁷. L'attività di *peer reviews* svolta dal Global Forum al fine di monitorare, in più fasi, l'attuazione degli standards di cooperazione fiscale e trasparenza, rappresenta a livello internazionale sicuramente valido meccanismo per accertare se i sistemi giuridici delle giurisdizioni coinvolte abbiano implementato meccanismi di garanzia del contribuente e della propria privacy. Questo processo consiste sia in raccomandazioni formali e dialoghi informali con i funzionari. I TIEAs sono accordi generalmente bilaterali modellati sulla base dell'art. 26 del Modello di Convenzione OCSE contro le doppie imposizioni, sebbene esistano anche modelli proposti dal CIAT, Inter-American Center of Tax Administrations. Si caratterizzano per essere strumenti più snelli rispetto ad una Convenzione contro le doppie imposizioni, soprattutto perché la procedura di negoziazione tra gli Stati si incentra esclusivamente sul tema dello scambio di informazioni e non anche sulla ripartizione della potestà impositiva poiché, generalmente sono usati da Paesi con un livello di tassazione molto basso. Pur essendo più ristretti nello scopo rispetto alle Convenzioni, essi sono molto più dettagliati in materia di scambio di informazioni. Al pari dei modelli OCSE essi rappresentano un *template* sulla base del quale i Paesi contraenti possono decidere di basarsi nel momento della stipula di un accordo. I TIEAs regolano esclusivamente lo scambio su richiesta e non quello di carattere automatico, sebbene gli Stati contraenti siano liberi di poter ampliare lo scopo dell'accordo anche ad altre forme di cooperazione con accordi aggiuntivi. Per completezza si precisa che pur essendo stati sottoscritti 7 TIEAs con l'Italia, solo uno ne risulta in vigore, quello concluso con Jersey in data 26 gennaio 2015.

³³⁶ Il Global Forum sulla trasparenza e lo scambio di informazioni a fini fiscali pubblica periodicamente un rapporto sui processi effettuati, indicando se le giurisdizioni esaminate hanno applicato lo standard di trasparenza (c.d. white list); se si sono impegnate ma non hanno ancora provveduto alla attuazione (c.d. grey list); oppure se non hanno assunto alcun impegno finalizzato a raggiungere gli obiettivi indicati (c.d. black list).

³³⁷ Il processo di *peer review* prevede che siano costituiti gruppi di verificatori provenienti da Stati e territori appartenenti al Global Forum e aventi mandato di verificare, secondo procedure codificate, dell'effettiva aderenza agli standards internazionali, dell'effettiva applicazione delle disposizioni legislative, amministrative, e regolamentari, ritenute rispondenti allo standard dell'effettiva aderenza agli "standard" internazionali. Sono oggetto di analisi: la disponibilità delle informazioni (volte a identificare i beneficiari delle attività "identity and ownership information"; la disponibilità delle risultanze contabili per ciascuna tipologia di società o ente; la disponibilità di informazioni bancarie con riguardo a tutti gli intestatari di conti); il potere di accesso delle Autorità fiscali di acquisire informazioni; le modalità di attuazione dello scambio in termini di efficacia e aderenza agli standard del modello OCSE, di rispetto delle clausole di confidenzialità e riservatezza e di tutela del contribuente, di celerità.

Nonostante siano stati riscontrati importanti progressi nell'accettazione degli standard di trasparenza nei Paesi che aderiscono al Global Forum, e la conclusione dei TIEAs rappresenti una prova della comunità internazionale di perseguire la via della trasparenza fiscale e finanziaria, si dovette, tuttavia, ammettere che talvolta l'impegno concreto dei singoli Stati a raggiungere la qualità informativa prevista dal nuovo standard³³⁸ o la mancanza proprio di capacità o risorse tecniche risultano di impedimento al raggiungimento di un efficace scambio. Come evidenziato da parte della dottrina³³⁹ infatti, alcuni TIEAs, sottoscritti dall'Italia con Jersey e Guernsey, mettono in evidenza "particolari distonie rispetto ai proclamati standard dell'OCSE", quali ad esempio la ricerca del beneficial owner che risulta così complessa tanto da chiedersi se l'informazione ricevuta all'esito del processo di scambio sia quella che davvero individua il titolare di ultima istanza. Non solo, le disposizioni della peer review del Global Forum stabilirono che per non essere qualificato come paese "black list", era necessario concludere almeno 12 TIEAs o 12 convenzioni contro le doppie imposizioni redatti sul modello OCSE. Come risultato, molti paesi cominciarono a firmare accordi TIEAs al solo scopo di non essere inclusi nella black list³⁴⁰, vanificando così il reale scopo di tali accordi. Infatti, sulla base di tali accordi, sebbene lo scambio non possa essere negato solo perché l'informazione è detenuta da una banca, tuttavia, la richiesta per dimostrare di non costituire una "fishing expedition" deve essere circostanziata e dettagliata a tal punto da rendere spesso molto complessa la procedura. Ad esempio, tra le informazioni richieste vi sono: l'identità del soggetto del quale si vogliono ottenere le informazioni, il fine fiscale per il quale si vogliono dette informazioni, il motivo per cui si ritiene che l'informazione sia detenuta nello Stato richiesto, una dichiarazione nella quale si comunica di aver esaurito tutte le fonti domestiche. Inoltre, i TIEAs non hanno alcuna forza vincolante per superare i limiti nell'accesso alle informazioni, cosicché non deve apparire insolito che fossero stati redatti anche da Paesi nei quali era in vigore la legge sulla segretezza del dato bancario

3.2.2. La convenzione multilaterale sulla mutua assistenza amministrativa

Il modello di scambio automatico di informazioni trova il proprio fondamento giuridico sia in eventuali trattati bilaterali basati sull'art. 26 del modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni sia nella "Convenzione tra il Consiglio d'Europa e l'OCSE sulla mutua

³³⁸ G. URGEGHE, E. PALAMÀ, *Il nuovo scambio automatico di informazioni CRS MCAA*, in Corr. Trib. n. 19, 2016, pp. 1514 e ss. Secondo gli autori la mancanza di effettività degli scambi potrebbe dipendere anche dalla mancanza di una politica interna intransigente sul tema.

³³⁹ M. CARBONE, M BOSCO, L. PETESE, *La geografia dei paradisi fiscali*, IPSOA, 2014, p. 353 e ss.

³⁴⁰ N. DIEPVENS, F. DEBELVA, *The Evolution of the Exchange of Information in Direct Tax Matters: the Taxpayer's Rights under Pressure*, in EC Tax Review, n. 4, 2015, pp. 210 -219

assistenza amministrativa in materia fiscale”³⁴¹ (c.d. “*Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*” c.d. “MAAT”, o c.d. “Convenzione di Strasburgo”). Tale Convenzione sottoscritta a Strasburgo il 25 gennaio 1988, è entrata in vigore il 1 aprile 1995 con lo scopo di facilitare la cooperazione internazionale tra le autorità fiscali per migliorare la loro capacità di lotta all'evasione e all'elusione fiscale e garantire la piena applicazione delle leggi fiscali nazionali, nel rispetto dei diritti fondamentali dei contribuenti. Nel 2010, l'OCSE e il Consiglio d'Europa hanno adottato il protocollo di modifica della Convenzione il quale, al fine di rispondere alle richieste emerse del G20 in occasione del vertice di aprile 2009 di Londra, adegua le disposizioni per allinearle agli standard internazionali di trasparenza. Il testo del Protocollo presentato alla sottoscrizione di 23 Stati in occasione del meeting OCSE tenutosi a Parigi il 27 e 28 maggio 2010 è stato inizialmente sottoscritto da 15 Paesi. Da allora numerosi Paesi, tra cui anche Austria, Lussemburgo e Singapore, nonché taluni Paesi tra quelli in via di sviluppo, hanno sottoscritto la Convenzione sulla mutua assistenza in materia fiscale. Attualmente, più di 70 Paesi, tra cui tutti gli Stati aderenti al G20, hanno aderito alla sottoscrizione della Convenzione³⁴². Oggetto della stessa è l'assistenza amministrativa in materia fiscale, attività che si realizza tra l'altro attraverso lo scambio di informazioni, ma vengono, regolamentate anche forme più avanzate di cooperazione quali le verifiche simultanee e la partecipazione di funzionari dell'amministrazione fiscale dello Stato richiedente allo svolgimento di verifiche nel territorio dello Stato richiesto.. Tra le novità di immediata percezione si evidenzia, conformemente con quanto previsto dall'art. 26 del Modello OCSE, la possibilità che su richiesta siano scambiate anche informazioni bancarie, fino ad allora escluse dal campo di applicazione della convenzione, nonché il superamento del requisito dell'interesse domestico dello Stato richiesto alla raccolta e allo scambio di informazione. Nella precedente versione era previsto che “le informazioni che si presume non siano rilevanti a tal fine non possono formare oggetto di scambio ai sensi della presente Convenzione”. L'attuale art. 21 della Convenzione statuisce al par. 3 che “se l'informazione è richiesta ai sensi della presente Convenzione, lo Stato richiesto userà i propri strumenti di raccolta di informazioni per ottenere le informazioni richieste anche nel caso in cui lo Stato richiesto non necessita delle informazioni ai propri fini fiscali”, mentre il successivo par. 4 prevede che “in nessun caso le disposizioni della presente Convenzione (...) possono essere

³⁴¹ OECD e Consiglio d'Europa, (2015), Convenzione multilaterale sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale, come modificata dal protocollo 2010, OECD publishing, disponibile al link: <http://www.oecd.org/ctp/convenzione-multilaterale-sulla-mutua-assistenza-amministrativa-in-materia-fiscale-9789264202221-it.htm> ultimo accesso 13 dicembre 2016.

³⁴² OCSE, rapporto sulle giurisdizioni partecipanti alla Convenzione sulla Mutua assistenza amministrativa, aggiornata al 28 ottobre 2016, disponibile a link http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf accesso il 16 novembre 2016

interpretate nel senso di autorizzare lo Stato richiesto a rifiutarsi di fornire tali informazioni unicamente perché non abbia un interesse interno a dette informazioni”. Tali disposizioni evidenziano il superamento dell’interesse fiscale domestico all’informazione. Oggi, la formulazione dell’art. 4, come sostituito dal Protocollo è la seguente: “Le Parti si scambieranno le informazioni, in particolare quelle previste dalla presente sezione, che appaiano rilevanti per l’amministrazione o l’esecuzione delle rispettive legislazioni nazionali con riferimento all’oggetto della presente Convenzione”. Ulteriori modifiche hanno riguardato anche l’art. 22 della Convenzione concernente la segretezza delle informazioni scambiate. Nella sua nuova enunciazione la disposizione esaminata impone alle parti un bilanciamento tra il livello di segretezza da attribuire alle informazioni ricevute e la protezione dei dati personali ivi contenuti, da effettuarsi anche in ragione delle più ampie garanzie che l’ordinamento della parte richiesta eventualmente fornisca. Nella precedente formulazione, veniva applicato il livello di segretezza che si fosse rivelato maggiore tra quello accordato dalla legislazione della parte richiedente e quello previsto dalla parte che ha fornito le informazioni; la nuova previsione consente alla parte richiesta di specificare i livelli di segretezza che il proprio ordinamento appronta alle informazioni fornite.. A differenza, inoltre, del Modello OCSE, che prevede la facoltà dello scambio spontaneo, il nuovo articolo 7 prevede un obbligo di scambiare spontaneamente le informazioni. Lo scambio automatico basato sulla Convenzione multilaterale richiede un accordo separato per ciascuna autorità competente coinvolta. Tale modello di accordo (c.d. “Model Competent Authority Agreement”). L’ultimo documento rilasciato in data 21 luglio 2014 dall’OCSE è il cosiddetto Standard for automatic Exchange of financial account information in tax matters. Tale accordo prevede lo scambio automatico di informazioni sulla base dell’art. 6 della Convenzione sulla Mutua assistenza amministrativa in materia fiscale. Alla data del 29 ottobre 2014, 51 Paesi, definiti “early adopters” avevano deciso di aderire all’accordo, impegnandosi ad attivare il primo scambio entro Settembre 2017. I Paesi che hanno partecipato alla firma dovrebbero scambiare le informazioni entro settembre 2018. Le informazioni cui fa riferimento l’accordo sono solo quelle di carattere finanziario. I tratti significativi di questo nuovo processo di cooperazione sono rinvenibili da un lato nel superamento della bilateralità nella cooperazione a favore della multilateralità, che “consenta al maggior numero di Stati di ottenere il beneficio della cooperazione e allo stesso tempo di attuare più elevati standard internazionali di cooperazione nel campo della fiscalità”³⁴³. Per quanto concerne l’utilizzo delle informazioni, risulta di particolare interesse la previsione di cui all’art. 4 c. 2, secondo cui è possibile utilizzare le informazioni ottenute in forza della Convenzione come prove nei procedimenti penali, salvo la necessaria autorizzazione dello Stato che ha trasmesso le informazioni da rilasciarsi per ogni singola richiesta di utilizzo delle informazioni in tale ambito.

³⁴³ Preambolo della Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa.

3.2.3. La normativa FATCA

Uno dei più importanti passi verso lo sviluppo dello scambio automatico di informazioni è stata l'implementazione della legge americana conosciuta come Foreign Account Tax Compliant Act c.d. "FATCA"³⁴⁴. Nel 2010, a seguito dell'emersione di alcune pratiche scorrette poste in essere da alcune banche europee, si pensi allo scandalo che nel febbraio 2009 che ha coinvolto la più importante banca svizzera, la UBS AG³⁴⁵, che hanno dato la possibilità a taluni cittadini americani di nascondere al Fisco i propri redditi, il Congresso degli Stati Uniti ha approvato la disciplina FATCA inserendola nelle sezioni da 1471 a 1474 dell'*Internal Revenue Code*, c.d. "IRC"³⁴⁶. Tale normativa, di carattere extraterritoriale e

³⁴⁴ Il FATCA è stato adottato il 18 marzo 2010 e introdotto nel capitolo 4 dell'*Internal Revenue Code* del 1986, mediante modifiche apportate dalla legge Hiring Incentives to Restore Employment (HIRE). Il testo è disponibile all'indirizzo: <http://democrats.senate.gov/pdfs/reid-jobs-amendment.pdf> ultimo accesso

³⁴⁵ Il Dipartimento Americano della Giustizia (DOJ) citò in giudizio la banca UBS al fine di obbligare a svelare l'identità di 52.000 cittadini americani titolari di conti correnti svizzeri per una ricchezza complessiva nascosta all'Amministrazione Fiscale Americana (IRS) di circa 14,8 miliardi di dollari. Dopo una lunga negoziazione, la Banca e DOJ chiusero la causa il 19 agosto 2009, con la condizione che l'UBS svelasse all'IRS l'identità di circa 4.450 correntisti sospettati di non avere pagato le imposte dovute negli Stati Uniti nonché con una sanzione pari a 780 milioni di dollari e con il suo impegno a non aprire più conti di contribuenti statunitensi che non fossero dichiarati all'amministrazione fiscale statunitense. (C. MOLLENKAMP, *Switzerland, UBS Settle U.S. Tax Case*, in *Wall Street Journal*, 13/8/2009). Questa soluzione non solo mise l'IRS nella condizione di aver accesso alle informazioni finanziarie, ma ebbe anche come conseguenza una modifica del trattato bilaterale (protocollo 10 del 2010) tra USA e Svizzera nella disciplina dello scambio di informazioni. Tale modifica, tuttavia, non fu soddisfacente, in quanto non contemplava né lo scambio automatico di informazioni né lo spontaneo. In Svizzera infatti, il segreto bancario a livello federale trovò la propria origine nel corso della Seconda Guerra mondiale. I nazisti inviarono in Svizzera alcuni emissari al fine di ottenere informazioni su Ebrei o altri dissidenti. Per contrastare queste pratiche, nel 1934 venne introdotto il codice bancario Svizzero a protezione delle informazioni sull'identità del cliente di una banca svizzera. Il sistema svizzero prevedeva anche sanzioni di carattere penale, ex art. 273 della legge penale svizzera, finalizzate a tutelare l'identità dei clienti. Il segreto bancario poteva essere limitato e soggetto a restrizioni nel caso in cui l'autorità giudiziaria lo ordinasse nel corso di un processo giudiziario penale. Il punto nodale era rappresentato dal fatto che in Svizzera l'evasione fiscale non è considerato un reato, pertanto, non vi era possibilità di permettere la trasmissione di informazioni bancarie ed, inoltre, le sanzioni legate al mancato rispetto della normativa tributaria erano solo di carattere amministrativo. Sul punto si veda: E.M. VICTORSON, *United States v. UBS AG: Has the United States successfully cracked the vault to Swiss banking secrecy?*, in *Cardozo Journal of International & Company Law*, 2011, vol 19. Nel febbraio 2011, il Dipartimento federale svizzero delle Finanze implementò un modello bilaterale di trattato chiamato "Accordo Rubik" le cui trattative furono intraprese dalla Svizzera con alcuni Paesi europei quali Germania, Italia, Francia, Austria e Regno Unito, senza però essere ratificati, se non dall'Austria e dal Regno Unito. Tali accordi c.d. "Rubik", chiamati anche "Whitholding Tax Agreement" muovevano in direzione opposta all'implementazione dello scambio automatico di informazioni consentendo l'anonimato per i contribuenti aventi conti correnti ed altre attività finanziarie off-shore, in cambio dell'applicazione di una ritenuta a titolo di acconto. Per ulteriori approfondimenti si veda X. OBERSON, *The Development of International Assistance in Tax matters in Switzerland: from Evolution to Revolution*, in *European Taxation*, August 2013, p. 368 e ss. Alla fine, nel febbraio 2013, la Svizzera siglò un IGA modello 2 con gli Stati Uniti, modificando così la sua politica internazionale.

³⁴⁶ La normativa è disponibile al seguente indirizzo internet dell'IRS:
[http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Foreign-Account-Tax-Compliance-Act-\(FATCA\)](http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Foreign-Account-Tax-Compliance-Act-(FATCA))

unilaterale³⁴⁷, impone obblighi informativi a carico delle istituzioni finanziarie non statunitensi (definite *Foreign Financial Institution* “FFI”)³⁴⁸ che detengono, direttamente o indirettamente, investimenti negli USA con l’obiettivo di individuare gli investitori statunitensi che si avvalgono di veicoli o investimenti esteri al fine di occultare i propri redditi in patria. Per effetto di tali disposizioni, le istituzioni finanziarie non statunitensi possono decidere se i) stipulare un accordo con l’Autorità fiscale americana “Internal Revenue Service” (c.d. “IRS”) accettando specifici obblighi di disclosure delle informazioni relative alla propria clientela statunitense ovvero ii) applicare una ritenuta del 30%³⁴⁹ su qualsiasi pagamento di fonte statunitense dai medesimi percepiti ancorché non riferibili ad investitori americani³⁵⁰. Le informazioni richieste spaziano dal saldo di conto corrente, al valore del conto o delle attività finanziarie possedute, ai dividendi, agli interessi o alle plusvalenze che transitano su un conto appartenente ad un cittadino americano. Qualora le istituzioni finanziarie estere o i propri clienti decidano di non adempiere, la normativa impone l’applicazione di una ritenuta, che non assume i connotati di un’imposta, quanto invece di una sanzione³⁵¹ atta a indurre le FFI a collaborare, che viene applicata sui pagamenti di fonte americana. Tale ritenuta, in caso di istituzione finanziaria non collaborativa, verrebbe ad essere applicata su tutti i flussi finanziari provenienti dagli Stati Uniti, indipendentemente dal fatto che il beneficiario sia la stessa istituzione finanziaria, un

³⁴⁷ T. PEDIADITAKI, *Fatca and Tax treaties: Does it Really Take Two to Tango?*, European Taxation, Settembre 2013.

³⁴⁸ La nozione di FFI è estremamente ampia e include oltre alle banche anche le istituzioni di custodia (intese come ogni entità che detiene attività finanziarie per conto di terzi, comprendente anche le società fiduciarie), le istituzioni di deposito, le entità di investimento, tra cui sono comprese anche le società di gestione del risparmio e le società di intermediazione mobiliare e le imprese di assicurazioni specificate. Le FFI comprendono anche le stabili organizzazioni residenti in Italia di istituzioni finanziarie non italiane.

³⁴⁹ Il prelievo alla fonte previsto dalla legislazione FATCA non costituisce una ritenuta fiscale italiana nè muta il trattamento tributario dei redditi relative ai conti finanziari oggetto del monitoraggio, come previsto nella Premessa e nella Relazione Tecnica, rispettivamente pp. 20 e 22, allegate al DDL n. 2577 approvato dal Consiglio dei Ministri del 30 giugno 2014.

³⁵⁰ Si precisa che gli accordi FATCA si riferiscono ad alcune tipologie di redditi, quali interessi, plusvalenze e dividendi, mentre la Convenzione e il CRS riguarda anche le royalties mentre la Direttiva 2011/16/UE copre anche i redditi di lavoro dipendente, i compensi ai dirigenti, le assicurazioni sulla vita, le pensioni ed i redditi immobiliari.

³⁵¹ I. GRINBERG, *Taxing Capital Income in Emerging Countries: Will FATCA open the door?*, in World Tax Journal, vol. 5 Issue 3, Ottobre 2013, p. 331. Come osservato da T. PEDIADITAKI, *Fatca and Tax treaties: Does it Really Take Two to Tango?*, European Taxation, Settembre 2013, pg. 427, l’imposizione della ritenuta non è la finalità del regime FATCA, quanto, invece, lo è il garantire un effettivo scambio di informazioni. Della medesima opinione anche: K. TAN MAJURE, M.R. SONTAG, *FATCA: Myths, Mysteries and Practical Perspectives* (2012) disponibile a <https://www.tei.org/news/articles/Pages/FATCA-Myths-Mysteries-and-Practical-Perspectives.aspx> ultimo accesso 13 maggio 2016, pp.315-319.

cittadino americano ovvero un cittadino non americano³⁵². Per le sue caratteristiche, la normativa FATCA ha imposto alle istituzioni finanziarie estere un comportamento che in molti Paesi poteva essere contrario alle relazioni contrattuali stipulate con la clientela nonché anche alla normativa in materia di segreto bancario e privacy vigente in quel determinato Paese³⁵³. Il risultato fu che le istituzioni finanziarie si trovarono costrette a scegliere tra due condizioni non ottimali: scegliere se violare la normativa FATCA per poter rispettare la propria normativa nazionale in materia di segreto bancario o viceversa.³⁵⁴ Nel febbraio 2012, il Dipartimento del Tesoro americano e 5 Paesi europei (Francia, Gran Bretagna, Italia³⁵⁵, Germania e Spagna) aderirono, mediante un *Joint Statement*³⁵⁶, ad un'intesa prodromica alla sottoscrizione di accordi bilaterali sulla base del c.d. "Modello di Accordo Intergovernativo" finalizzato a migliorare la Tax Compliance e ad applicare la normativa FATCA senza che le istituzioni finanziarie violassero la normativa interna. Il principale obiettivo di questi accordi era quello esprimere una comunicazione di intenti di carattere bilaterale per un accordo intragovernamentale in grado di superare le difficoltà legali derivanti da una potenziale incompatibilità del FATCA con la normativa domestica.

Il frutto di questa cooperazione multilaterale, fu la creazione di un dettagliato modello di accordo (Model Intergovernmental Agreement – Model IGA) per attuare Tax

³⁵² La stessa ritenuta verrebbe applicata anche in base a I.R.C. § 1471(b)(1)(D)(i) nel caso in cui un'istituzione finanziaria sia collaborativa ma si trovi ad essere intermediaria nel pagamento nei confronti di un'altra istituzione finanziaria non collaborativa (caso dei c.d. "Passthru payments").

³⁵³ A. BRODZKA, *The Road to FATCA in the European Union*, 53, *European Taxation*, n. 10, 2013; T. PEDIADITAKI, *Fatca and Tax treaties: Does it Really Take Two to Tango?*, *European Taxation*, Settembre 2013; M., SOMARE, V. WOHRER, *"Two Different FATCA Model Intergovernmental Agreements: Which is Preferable?"*, in *Bulletin for International Taxation*, Agosto 2014. Per quanto concerne l'ambito internazionale si vedano: K.A. PARILLO, *FATCA: Vulnerable to a Canadian Constitutional Challenge*, 70, *Tax Notes International*, 11, 2013, p. 1031 e J. BURNS, D. PAGE, P. PRIVITERA, *FATCA Now a Reality – What this Means for Those doing Business in Japan and Australia*, 70, *Tax Notes International*, 12, 2013, p. 1207.

³⁵⁴ I. GRINBERG, cit. ; C. GARBARINO, M. BARBIERI, *Fatca: dalla normativa USA alle regole applicabili in Italia per lo scambio di informazioni in ambito fiscale*, in *Fisc. Comm.*, 3, 2016 pp. 10-22.

³⁵⁵ In Italia, la legge n. 95 del 18 giugno 2015 ratifica l'accordo sul FATCA, siglato il 10 gennaio 2014. Il decreto attuativo del ministero delle Finanze è del 6 agosto 2015, pubblicato in G.U. n. 187 del 13 agosto 2015. Con esso sono state stabilite le tecniche per la rilevazione, la trasmissione e la comunicazione delle informazioni rilevanti nonché gli adempimenti legati alla adeguata verifica della clientela. Il provvedimento attuativo dell'Agenzia delle Entrate è del 7 agosto 2015 prot. N. 106541.

³⁵⁶ Si tratta, come annunciato nel Comunicato Stampa del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 26/7/2013 "Lotta all'evasione fiscale internazionale: definito il modello di accordo bilaterale finalizzato a migliorare la tax compliance internazionale e ad applicare la normativa USA "FATCA", di un modello di accordo intergovernativo finalizzato all'introduzione della disciplina FATCA che, al momento attuale, vincola gli Stati che lo hanno approvato a trasferirne il contenuto negli accordi bilaterali da sottoscrivere nel prossimo futuro. La procedura di scambio rinvia alle convenzioni contro le doppie imposizioni, ed in particolare all'art. 26 del Modello OCSE.

Compliance Act basato sullo scambio automatico di informazioni. Al momento, gli Stati Uniti hanno concluso un totale di 72 IGAs con altrettanti Paesi secondo due modelli principali: il modello 1 e il modello 2. Per ciascun modello esistono delle sub-versioni create per i Paesi che non hanno concluso trattati bilaterali con gli Stati Uniti. L'unico modello che possiede alcune caratteristiche di reciprocità³⁵⁷, sebbene limitate, è il modello 1A. Numerose caratteristiche del Modello IGA 1 sono state strutturate in modo da permettere al FATCA di divenire un modello globale che possa essere utilizzato per garantire reciprocità e la base di un modello multilaterale, oltre ad essere meno oneroso dal punto di vista degli adempimenti³⁵⁸ rispetto alla regolamentazione FATCA. L'accordo con il nostro Paese è stato firmato il 19 dicembre 2014³⁵⁹.

La conclusione di un accordo IGA consente di derogare alla disciplina FATCA e alle disposizioni contenute nelle sezioni 1471-1474 dell'IRC. Nello specifico, il Modello 1 A è più autonomo e si discosta maggiormente dalla normativa americana mentre il Modello 2 si basa sulla normativa FATCA.

Il modello IGA 1 ha previsto solo una parziale reciprocità³⁶⁰ da parte degli Stati Uniti nei confronti degli altri Stati contraenti³⁶¹. In primo luogo, gli intermediari finanziari esteri (Foreign Financial Institutions c.d. "FFI") devono registrarsi presso l'IRS ma non

³⁵⁷ Per un'analisi della reciprocità del Modello IGA 1, si veda A. CHRISTIANS, *What You Give and What You Get: Reciprocity under a Model 1 Intergovernmental Agreement on FATCA*, Cayman Financial Review (12/4/2013); I. GRINBERG, *Taxing Capital Income in Emerging Countries: Will FATCA open the door?*, in World Tax Journal, vol. 5 Issue 3, Ottobre 2013, p. 331; J. LANGLO, *Tax Compliance in a Globalized World*, 70 Tax Notes International, 5, p. 425, 2013. In merito alla reciprocità del sistema, l'accordo Stati Uniti – Hong Kong, Financial Services and the Treasury Bureau – legislative Council Panel on Financial Affairs, CB(1)122/14-15(03) Hong Kong, ottobre 2014, punto 12, sulla base di un TIEA già esistente ha implementato una disciplina che permette una piena simmetria delle informazioni scambiate a cominciare anche dalla definizione delle persone oggetto di scambio che sono individuate in base alla loro residenza fiscale piuttosto che sulla base della cittadinanza o nazionalità a differenza di quanto emerge nella disciplina FATCA,.

³⁵⁸ Ad esempio, questo accordo, inoltre, ha previsto un approccio alternativo che evita la ritenuta sui c.d. passthru payments, ossia la ritenuta viene applicata in proporzione agli asset detenuti nel conto proprio dell'intermediario o dell'Organismo di Investimento Collettivo di Risparmio (OICR):

³⁵⁹ Alla fine del 2014 sono oltre 40 le giurisdizioni avevano firmato un IGA con gli Stati Uniti. La data di implementazione delle ritenute previste dalla normativa FATCA è stato il 30 giugno 2014, per questo, avvicinandosi a tale data, molti Paesi hanno deciso di firmare l'accordo. In prevalenza i Paesi hanno scelto il Modello 1A, tuttavia, laddove le leggi sulla privacy e sul segreto bancario erano più restrittive (Svizzera, Austria, Cile, Bermuda, Giappone) sono stati siglati IGA 2.

³⁶⁰ Sul fatto che la mancanza di reciprocità possa influire sulla proporzionalità della normativa, si veda GARCIA PRATS. MELIS, *Scambio di informazioni e diritti dei contribuenti*, cit., p. 285.

³⁶¹ M. SOMARE, V. WOHRER, *"Two Different FATCA Model Intergovernmental Agreements: Which is Preferable?"*, in Bulletin for International Taxation, Agosto 2014

concludono alcun accordo con quest'ultima. Le FFI devono effettuare una serie complessa di procedure per identificare i conti finanziari³⁶² detenuti da cittadini americani, ma non sussiste un analogo obbligo per le istituzioni finanziarie situate negli Stati Uniti. In secondo luogo, ricade sulle FFI l'obbligo di identificazione delle persone che controllano società non americane del tipo passive non Financial Foreign Entities (passive NFFE), generalmente identificabili come holding ovvero come società il cui reddito loro è costituito da 50% o più da redditi passivi, mentre un'analoga procedura per determinare il soggetto controllante di una società americana non è prevista. Un conto finanziario è, infatti, oggetto di comunicazione anche quando è controllato da una persona statunitense in maniera indiretta, mediante, ad esempio, società holding. In terzo luogo anche le informazioni finanziarie da trasmettere in uscita dagli Stati Uniti sono meno dettagliate di quelle che al contrario vengono richieste al FATCA partner. Nello specifico, il modello IGA 1 prevede un obbligo di comunicazione di tutte le informazioni concernenti i redditi che transitano in un conto finanziario, compresi titoli, obbligazioni, interessi, investimenti di varia natura e fondi di private equity appartenenti a cittadini americani³⁶³. Per contro, invece, gli obblighi di comunicazione degli Stati Uniti sono limitati ai soli conti per i quali è consentito in base alla regolamentazione americana di trasmettere informazioni, principalmente interessi e dividendi, per quanto, tuttavia, il governo statunitense si è impegnato, sebbene con una

³⁶² Il decreto del 6 agosto 2015 definisce "conto finanziario" qualsiasi rapporto intrattenuto con un istituto finanziario, come ad esempio i conti correnti, i conti deposito o i conti di custodia, definiti come quei conti a beneficio di terzi che detengono contratti ai fini di investimento, oltre alle quote di capitale di rischio e di debito nell'istituto finanziario, ove non negoziate in mercati regolamentati, i contratti di assicurazione e di rendita diversi da quelli a contenuto previdenziale. Inoltre, gli intermediari finanziari italiani all'atto dell'apertura di nuovi rapporti dovranno acquisire: il certificato di residenza rilasciato dall'autorità fiscale estera ove risiede il beneficiario dei pagamenti; il codice fiscale attribuito al soggetto nel proprio Stato di residenza, se previsto in tale Stato, nonché un'attestazione di residenza fiscale. Per i cittadini statunitensi, ovunque residenti, sarà necessario il codice fiscale statunitense, un'attestazione di residenza fiscale statunitense, il cognome e il nome, il luogo e la data di nascita e l'indirizzo nonché l'attestazione di cittadinanza statunitense; per i soggetti diversi dalle persone fisiche, la denominazione sociale o la ragione sociale nonché la sede legale e i bilanci e ogni informazione sui soggetti che esercitano il controllo. Sono esclusi dalla comunicazione prodotti ritenuti a basso rischio di evasione in ragione della loro natura o finalità come, ad esempio, i conti di asse ereditario o contratti assicurativi stipulati dal datore di lavoro a beneficio dei lavoratori oppure le società quotate che detengano conti finanziari.

³⁶³ Tali informazioni sono comunicate all'Agenzia delle Entrate che si occupa di trasmetterle all'IRS. I dati da trasmettere sono: i dettagli dell'intestatario del conto corrente, nel caso di ente non finanziario passivo controllo da un soggetto statunitense anche la denominazione e i dettagli del controllante finale; il numero identificativo del conto; la denominazione e il codice fiscale della Reporting Italian Financial Institution ("RIFI"); il saldo o il valore del conto alla fine dell'anno solare, compresi eventuali redditi maturati nel periodo o il valore di riscatto; gli eventuali interessi maturati sul conto se trattati si conto corrente; in caso di conti di custodia, devono essere indicati anche il totale degli interessi, dividendi e altri proventi generati dalle attività detenute in custodia oltre alle eventuali plusvalenze e minusvalenze generate dalla movimentazione di tali attività. Il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate conferma che l'invio dei dati deve avvenire mediante il Sistema Interscambio Dati ("SID") come le comunicazioni all'Archivio dei rapporti finanziari.

dichiarazione di intenti che pertanto non ha effetti vincolanti, ad adottare regolamenti che supportino la legislazione in vigore ad ottenere un livello equivalente di scambio di informazioni³⁶⁴.

E' importante notare come né il Modello 2 né il Modello 1A prevedono l'obbligatorietà dello scambio automatico di informazioni; piuttosto, si basano su trattati bilaterali già esistenti oppure sulla Convenzione Multilaterale sulla Mutua Assistenza Amministrativa del 1988³⁶⁵, che offrono un supporto giuridico per lo scambio automatico. Nel caso italiano, la base giuridica per lo scambio di informazioni è fornita dall'art. 26 della Convenzione tra Italia e Stati Uniti firmata a Washington il 25 agosto 1999 contro la doppia imposizione.

Il Modello 1A è caratterizzato da due passaggi: nel primo, le istituzioni finanziarie³⁶⁶ si registrano presso l'IRS e devono riportare all'autorità competente del proprio Paese di residenza le informazioni. Le stesse non sono responsabili per la trasmissione delle informazioni all'IRS che deve avvenire entro il nono mese successivo alla fine dell'anno al quale le informazioni si riferiscono³⁶⁷.

In base al Modello di Accordo 2, le istituzioni finanziarie residenti devono registrarsi presso l'IRS e provvedere all'inoltro delle informazioni direttamente all'autorità fiscale americana³⁶⁸. In questo caso, le entità finanziarie residenti in un Paese che ha sottoscritto un accordo IGA 2 non solo devono rispettare le disposizioni che discendono dal trattato internazionale ma anche, laddove non sia stato diversamente stabilito nell'IGA, la

³⁶⁴ Model Intergovernmental Agreement Model 1 A IGA Reciprocal, TIEA o DTC preesistenti, art. 6 (1): (4/11/2013) "the government of the United States acknowledges the need to achieve equivalent levels of reciprocal automatic information exchange ...(and) is committed to ...pursuing the adoption of regulations and advocating and supporting relevant legislation to achieve such equivalent levels of reciprocally automatic exchange".

³⁶⁵ Art. 6 Convention between Member States of the Council of Europe and the Member Countries of the OECD on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters del 25/1/1988, modificata nel 2010.

³⁶⁶ In Italia tali intermediari sono oltre alle banche, società di intermediazione mobiliare, società fiduciarie, Poste Italiane Spa, società di gestione, e altre società finanziarie tra cui le assicurazioni, gli organismi di investimento collettivo del risparmio, i fondi pensione, le società fiduciarie, le società di cartolarizzazione ex L. 130/99, i trust residenti in Italia e gli istituti di moneta elettronica e gli emittenti carte di credito, nonché le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di istituzioni finanziarie non residenti. Il decreto di attuazione della legge di ratifica contiene una lista più ampia e dettagliata di tutte le istituzioni finanziarie residenti tenute agli adempimenti previste dalla disciplina FATCA. Nell'individuare le diverse categorie di intermediari finanziari interessati dalla normativa si è fatto ricorso alla facoltà riconosciuta dall'accordo intergovernativo tra USA e Italia di utilizzare le definizioni presenti nei pertinenti Regolamenti del Tesoro degli Stati Uniti.

³⁶⁷ Art. 3, par.5, del Modello 1A IGA Reciprocal, TIEA o DTC preesistenti, (4/11/2013).

³⁶⁸ Art. 2, par.1, del Modello 2 IGA, TIEA o DTC (4/11/2013).

normativa FATCA che continua ad applicarsi alle FFI stabilite in Paesi che non hanno concluso alcun IGA. Con questo secondo modello, inoltre, le istituzioni finanziarie hanno un accordo diretto con l'IRS c.d. "FFI Agreement". Lo stesso non fornisce alcuna indicazione sulle informazioni da scambiare in quanto richiama alle sezioni 1.1471 -1474 (d)(3) della normativa FATCA, a differenza dell'accordo 1 il cui contenuto è svincolato dalla normativa e può essere adattato alle richieste delle parti contraenti³⁶⁹. Qualora un cittadino americano che detiene un conto corrente all'estero neghi il proprio consenso o comunque non sia possibile accertarne la cittadinanza o residenza(c.d. "clienti recalcitranti") alle trasmissioni informazioni all'IRS, la FFI dovrà riportare dette informazioni in maniera aggregata e l'IRS sarà autorizzata a fare richieste specifiche alle autorità competenti dell'altro Stato³⁷⁰.

In base all'art. 5 del Modello 1A, errori lievi o casi non significativi di mancato monitoraggio devono essere gestiti a livello di legge domestica dello Stato partner. Qualora invece una delle due autorità competenti dovesse ravvisare ipotesi più gravi di mancata compliance, deve avvertire l'altra autorità, ex art. 5 (2)(a) del Modello 1A, che dovrà rimediare all'inadempienza entro 18 mesi, in caso contrario gli Stati Uniti tratteranno l'istituzione finanziaria come non partecipante e verrà applicata la ritenuta del 30% su tutti i pagamenti effettuati nei confronti di e/o che transitano per tale FFI³⁷¹.

Per quanto concerne, invece, il Modello 2, l'IRS contatterà direttamente la FFI chiedendo di rimuovere l'errore o omissione, potendo anche informare, nei casi di maggiore gravità, anche l'autorità competente del Paese di residenza della finanziaria, anche se tale accordo non prevede l'intervento da parte di tale Stato. Gli Stati Uniti tratteranno l'istituzione finanziaria come non compliant qualora non ottemperi alle disposizioni entro 12 mesi, ex art. 4(2) Modello 2 IGA.

³⁶⁹ Ad esempio, in Italia, l'accordo ha previsto una semplificazione (solo per conti di valore superiore a 50.000 dollari statunitensi) delle procedure di adeguata verifica rafforzata (*due diligence*) finalizzate ad identificare la clientela statunitense che sono in linea con la normativa domestica in materia di antiriciclaggio e si basano su informazioni già in possesso degli intermediari. Inoltre, rispetto al Modello 2 non sussiste l'obbligo di chiusura dei conti dei clienti c.d. "recalcitranti" e soprattutto quello di trasmissione dei dati dei clienti all'IRS che avrebbe comportato una violazione della normativa comunitaria sulla protezione dei dati personali. Inoltre il nome del soggetto italiano che ha l'effettiva disponibilità finanziaria della società negli USA verrà comunicato all'Agenzia delle Entrate solo per conti con saldo superiore a 50.000 dollari se detenuti da persone fisiche o se detenuti da società USA se superiori a 250.000 dollari.

³⁷⁰ Art. 2, par.2, del Modello 2 IGA, TIEA o DTC (4/11/2013).

³⁷¹ Art. 5, (2) (b) , del Modello 1A IGA, TIEA o DTC (4/11/2013). In caso di inadempimento da parte degli intermediari finanziari italiani circa gli obblighi di adeguata verifica della clientela si applica la sanzione da euro 2.065,82 a euro 20.658,28. la medesima sanzione si applica anche in caso di omissione, incompleta o inesatta comunicazione all'Agenzia delle Entrate delle informazioni circa i conti finanziari e i pagamenti corrisposti a intermediari finanziari non partecipanti all'Accordo.

Capitolo 4 I Rapporti tra le fonti

4.1 Raffronto tra le finalità dello scambio di informazioni comunitario e quello internazionale

Per quanto concerne i trattati internazionali, il principale obiettivo della conclusione di tali accordi è quello di ridurre ogni tipo di impedimento di carattere fiscale che possa ostacolare gli investimenti, il commercio e, più in generale, qualunque scambio di carattere transnazionale che coinvolga i due Paesi. La maggior parte delle disposizioni pattizie sono infatti destinate ad eliminare la doppia tassazione mediante allocazione dei diritti impositivi per far sì che i rapporti di carattere commerciale tra le due giurisdizioni siano agevolati. Tali considerazioni saranno espressamente inserite nel Preambolo del Modello di Convenzione OCSE a seguito dell'approvazione del minimum standard relativo all' Action 6 del progetto BEPS, *“Preventing the Granting of Treaty Abuse in Inappropriate Circumstances”* nell'opera di costante aggiornamento del Modello OCSE di Convenzione fiscale e del suo Commentario da parte del Segretariato. In tale ultimo documento, emerge come la decisione di concludere o meno un trattato dipende per ciascuno Stato dalla valutazione di diversi fattori, tra i quali quelli fiscali, e in particolare, le decisioni di tax policy, hanno un ruolo importante. Ad esempio, qualora si valuti che la conclusione di una convenzione bilaterale potrebbe risolversi in un sistema di tassazione caratterizzato da eccessiva onerosità per gli investitori (si consideri l'applicazione di una ritenuta nel Paese della fonte che supera l'ammontare impositivo normalmente applicato all'interno dell'altro Stato), la stipula di un trattato non incrementerebbe gli scambi di carattere commerciale. Mediante il progetto BEPS, l'OCSE ha, infine, sottolineato come la conclusione di un trattato volta a eliminare la doppia tassazione, non abbia, d'altra parte, la conseguenza di generare doppia non tassazione. Per tale motivo, nel preambolo del Trattato, a seguito dell'aggiornamento che sarà pubblicato entro la fine del 2017, sarà espressamente indicato che *“the purposes of the Convention are not limited to the elimination of double taxation and that the Contracting States do not intend the provisions of the Conventions to create opportunities for non-taxation or reduced taxation through tax evasion and avoidance”*³⁷². Che la finalità per la conclusione di una Convenzione basata sul modello OCSE sia legata all'eliminazione della doppia imposizione, è altresì evidenziato nel punto dell'Action 6 in cui si evidenzia che in assenza di un rischio reale di duplice tassazione, la semplice necessità di garantire supporto nell'accertamento e nella riscossione delle imposte, non

³⁷² BEPS, Action n. 6 *“Preventing the Granting of Treaty Abuse in Inappropriate Circumstances”*, OCSE, Parigi, 2015, sez. B, par. 16.1 p. 93, disponibile al link <http://www.oecd.org/tax/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-action-6-2015-final-report-9789264241695-en.htm> ultimo accesso 15 marzo 2017.

rappresenta da sola un motivo per la conclusione di un trattato, quanto piuttosto per la conclusione di accordi mirati allo scambio delle informazioni³⁷³.

Per quanto concerne l'assistenza reciproca comunitaria in materia di scambio di informazioni, essa nasce da necessità di miglioramento del mercato interno, non riferibili a esigenze fiscali in senso stretto. La disciplina europea in questione è strumentale ad alcuni obiettivi programmatici delineati dal Trattato di Roma, e, in seguito ampliati in occasione dell'istituzione dell'Unione europea: lo sviluppo delle attività economiche, l'istituzione di uno spazio senza frontiere interne³⁷⁴, il rafforzamento della coesione economica e sociale, l'instaurazione di un'unione economica e monetaria, la prevenzione, la lotta contro la criminalità³⁷⁵. In conseguenza dell'instaurazione dell'obiettivo del mercato comune, successivamente, interno, la lotta contro la frode e l'evasione fiscale internazionale ha rappresentato una modalità di attuazione e di influenza sul processo di integrazione economico-giuridico e la cooperazione amministrativa transfrontaliera si è inserita come ulteriore elemento di supporto in questo programma di eliminazione di ogni tipo di distorsione delle condizioni di concorrenza e dei movimenti di capitali. Da questo carattere di strumentalità, come in precedenza menzionato, discende che, nei Trattati istitutivi, a differenza di quanto avviene per le convenzioni internazionali, non esiste una disposizione specifica che si riferisca allo scambio di informazioni in materia tributaria. La riprova della finalità di garantire il corretto funzionamento del mercato è la presenza di disposizioni comunitarie regolatrici di cooperazione amministrativa sia nel settore dei tributi armonizzati sia in quello dei tributi non armonizzati³⁷⁶. La finalità perseguita dallo strumento giustifica e delimita la coesistenza di norme di cooperazione amministrativa che promanano da distinti ordinamenti giuridici: quello internazionale e quello comunitario che si coordinano con le norme interne dei singoli Stati. In ambito internazionale, la concorrenza tra le diverse fonti è sostanzialmente rimessa, come di seguito descritto, alla scelta del regime più adeguato alla situazione e alla circostanza da parte degli Stati. In questo senso, condizioni diplomatiche e di reciprocità, anche se, a dire il vero, sempre più compresse da una posizione di forte pressione politica degli organismi internazionali, regolano le scelte di opportunità dei

³⁷³ BEPS, Action n. 6 "Preventing the Granting of Treaty Abuse in Inappropriate Circumstances", cit., sez. C, par. 15.6 p. 96.

³⁷⁴ Il mercato interno è definito dall'art. 14 comma 2 del Trattato come "uno spazio senza frontiere interne, nel quale è assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali", procedendo ad un ampliamento rispetto alla nozione di mercato interno.

³⁷⁵ F. SAPONARO, *Lo scambio di informazioni tra Amministrazioni fiscali e l'armonizzazione fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2005, 2, p. 461.

³⁷⁶ F. FERNANDEZ MARIN, *Tassazione dei non residenti: tra scambio di informazione e principio di proporzionalità*, in *Rass. Trib. n. 2*, 2008, p. 541.

singoli Stati. Al contrario, in ambito comunitario tale possibilità di opzione, se non laddove si utilizzino strumenti che consentano modalità di cooperazione più estese, non è consentita agli Stati membri in virtù della supremazia del diritto dell'Unione. In conclusione, in ambito internazionale, la conclusione di una convenzione è su base volontaria e rimessa a valutazioni di opportunità e reciprocità, anche se, come finora menzionato, la comunità internazionale sta effettuando una forte pressione di carattere politico sui Paesi affinché concludano norme di scambio di informazioni in virtù dei canoni di trasparenza e di lotta contro l'evasione. In ambito comunitario, la condizione di reciprocità non è compatibile con il sistema dell'Unione, che si pone come ordinamento sovraordinato rispetto a quello dei singoli Stati membri. Come conseguenza, eventuali inadempienze nello scambio di informazioni in ambito comunitario dovranno essere fatte valere mediante i rimedi giurisdizionali innanzi alla Corte di Giustizia previsti dagli artt. 258 e 259 del TFUE. In ambito internazionale, invece, la violazione della convenzione non si risolve in un illecito cui consegue un obbligo di risarcimento ma nell'interruzione della relazione bilaterale inizialmente considerata vantaggiosa per entrambi³⁷⁷. A seguito dell'inadempienza di un Paese, l'altro contraente può decidere per la sospensione in tutto o in parte degli effetti del Trattato o talvolta per la sua risoluzione.

4.2 I rapporti tra le fonti

I trattati internazionali o le convenzioni come pure le Carte, gli accordi o qualsiasi altra forma scritta di accordo tra due o più Stati rappresentano le fonti del diritto internazionale tributario. Altra fonte produttiva di norme giuridiche è la consuetudine che è costituita da un comportamento costante e uniforme tenuto dagli Stati accompagnato dalla convinzione dell'obbligatorietà dello stesso³⁷⁸. Al fine di distinguerla dal mero uso, determinato da motivi di cortesia o dal cerimoniale³⁷⁹, la consuetudine si caratterizza per un elemento oggettivo (*diurnitas*) e un elemento soggettivo (*opinio iuris sive necessitatis*). Per qualificarla come fonte obbligatoria occorre, in altre parole, che lo Stato pratici (*usus*) e accetti questa pratica come obbligatoria (*opinio juris sive necessitatis*)³⁸⁰. Con riferimento

³⁷⁷ F. ARDITO, *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, 2007, cit., p. 63.

³⁷⁸ Esempi di consuetudini in ambito tributario sono le immunità diplomatiche, il luogo di effettiva fonte del reddito che è applicato da tutti gli Stati con riferimento ai redditi dei non residenti. In questo senso: C. GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, Padova, 1990, 37.

³⁷⁹ R. CORDEIRO GUERRA, *Le fonti del diritto tributario internazionale: consuetudini e trattati*, in *Diritto Tributario Internazionale* a cura di R. CORDEIRO GUERRA, 2012, Padova, pp. 103 e ss.

³⁸⁰ In base alla Corte Internazionale di Giustizia, sentenza del 2 febbraio 1973, p. 50, punto n. 16, del Joint separate Opinion of Judges Forster, Bengzon, Jimenez de Arechaga, Nagendra Singh and Ruda, *Fisheries Jurisdiction Case (United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland v. Iceland)* 1974, per essere considerata una regola occorre che

allo scambio di informazioni, parte della dottrina si è interrogata sulla circostanza che le posizioni assunte in ambito internazionale dall'OCSE e condivise da altri organismi internazionali in merito all'assunzione di una condotta trasparente e collaborativa possano aver creato una norma consuetudinaria. Al proposito, sebbene siano innegabili i risultati raggiunti dall'OCSE – si pensi, solo, ad esempio, alla progressiva eliminazione di una lista di paesi black list- lo scambio di informazioni non può essere, almeno finora, considerato un obbligo legale per consuetudine. Esso sembra aver colmato una *lacuna legis* piuttosto che aver creato una norma consuetudinaria³⁸¹. Generalmente si ammette che non esista una prevalenza delle consuetudini nei confronti dei trattati. Tuttavia, una convenzione può derogare a una norma consuetudinaria valorizzando il criterio di specialità nel senso che la disciplina particolare recata dal trattato prevale su quella generale dettata a livello consuetudinario³⁸².

I trattati sono fonte vincolante per le parti in base al principio internazionale del *Pacta sunt servanda*. Nel diritto internazionale, la Convenzione di Vienna sui trattati (di seguito “VCLT”) del 23 maggio 1969, fornisce una guida su come i trattati devono essere interpretati. Generalmente, un trattato deve essere interpretato, in base all’art. 31, 1 comma del VCLT, in buona fede e in base al significato ordinario dato alle parole nel loro contesto, oggetto o significato. La dottrina e la giurisprudenza internazionale indicano la buona fede come standard nell’implementazione dei trattati, ma l’ampia portata internazionale del concetto di buona fede rende difficile delinearne il contenuto³⁸³. Tale concetto è assimilato ad un obbligo per gli Stati contraenti di tenere in debito conto la fiducia e l’affidamento delle controparti affinché le norme dei trattati siano applicate dagli organi interni di ciascuno Stato nel pieno rispetto della loro appartenenza all’ordinamento di origine. Tale principio tuttavia, non viene da tutti gli Stati considerato come un principio inviolabile, in primo luogo perché la Convenzione di Vienna³⁸⁴ non è stata ratificata da tutti gli Stati, in secondo luogo perché la dottrina è divisa sul fatto che essa riproduca norme di diritto

tale pratica sia considerata “*State practice must be common, consistent and concordant*”, anche se ciò non implica necessariamente un’uniformità a livello internazionale seguita da tutti gli Stati.

³⁸¹ Sulla possibilità che gli standard internazionali in materia fiscale possano diventare una disposizione di diritto internazionale universalmente accettata si veda P. PISTONE, *Coordinating the Action of Regional and Global Players during the Shift from Bilateralism to Multilateralism in International Tax Law*, in *World Tax Journal*, vol 6, n. 1, 2014, p. 5.

³⁸² Fanno eccezione le norme di *jus cogens* che esprimono valori ritenuti essenziali e inderogabili dalla comunità degli Stati (come la norma sul divieto dell’uso della forza nelle relazioni internazionali).

³⁸³ G. ZACCARDI CAPALDO, *Diritto globale: il nuovo diritto internazionale*, Giuffrè ed., 2010, p. 386.

³⁸⁴ Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, adottata a Vienna il 23 maggio 1969, ratificata in Italia con la legge 12 febbraio 1974, n. 112 (G.U. n. 111 Suppl. Ord. del 30 aprile 1974).

consuetudinario preesistenti alla medesima applicabili a tutti i trattati, ivi compresi anche quelli conclusi antecedentemente alla sua entrata in vigore³⁸⁵. Ad esempio, gli Stati Uniti non hanno ratificato tale trattato, tuttavia la giurisprudenza americana segue queste disposizioni come una guida autorevole per interpretare il diritto internazionale dei trattati con la importante specificazione, tuttavia, che tale interpretazione deve sempre riflettere lo stato attuale delle situazioni³⁸⁶. In altre parole, in base alla giurisprudenza americana³⁸⁷, i trattati sono redatti liberamente secondo la volontà delle parti contraenti e nel caso in cui offrano diverse soluzioni, l'interpretazione può essere ristretta o al contrario allargata in funzione del caso concreto “*whenever a treaty is construed multiple ways, one restricting, the other enlarging... rights which may be claimed under it, the more liberal interpretation is to be preferred*”³⁸⁸. Tali negoziati sono visti come parti di un contratto o di una negoziazione tra due o più Stati sovrani. Le Corti statunitensi sono, pertanto, autorizzate ad interpretarlo in funzione sia dell'ordinario significato delle parole sia dell'intento delle parti, che si può desumere anche dai lavori preparatori, ma anche in relazione al quadro normativo esistente al momento attuale. L'implementazione della normativa FATCA e i suoi effetti sulle disposizioni fiscali prima di allora regolate da un trattato bilaterale riassumono in maniera esemplificativa come nel diritto internazionale tributario non esista una regola univoca che sancisca la forza di una Convenzione. Il FATCA ha imposto unilateralmente delle condizioni ulteriori rispetto a quelle previste dai trattati già in vigore, talvolta modificandone il contenuto: se gli adempimenti informativi non sono osservati nei confronti dell'autorità fiscale americana, il contribuente non può beneficiare dell'aliquota pattizia agevolata e il reddito transfrontaliero sarà soggetto ad una ritenuta pari al 30%. I benefici accordati nel trattato sono, pertanto, negati non in base a limiti previsti nell'accordo bilaterale in vigore quanto, invece, in ottemperanza alla legislazione domestica di uno

³⁸⁵ R. CORDEIRO GUERRA, Le fonti del diritto tributario internazionale: consuetudini e trattati, in *Diritto Tributario Internazionale* a cura di Cordeiro Guerra R., 2012, pp. 121 e ss, Padova, Cedam, facendo riferimento, tra l'altro, ad un assunto “*the rules laid down by the Vienna Convention ... may in many respects be considered as a codification of existing customary law on the subject*”...espresso dalla Corte Internazionale di Giustizia, nel Advisory opinion 21 giugno 1971, Legal Consequences for States of the Continued Presence of South Africa in Namibia notwithstanding Security Council Resolution 276/1970. In senso contrario: P. ARGINELLI, *Riflessioni sull'interpretazione delle convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni conformi al Modello OCSE*, in Riv. Dir. trib., n. 4, 2016, pp. 148-187.

³⁸⁶ VICTORSON E. M., *United States v. UBS AG: Has the United States successfully cracked the vault to Swiss banking secrecy?*, in *Cardozo Journal of International & Company Law*, 2011, vol 19, pg. 836 “Courts follow its provisions as an authoritative guide to the customary international law of treaties, insofar as it reflects actual state practices”.

³⁸⁷ *United States v. Stuart*, 489 U.S. 353, 368 (1969); *New York Chinese TV Programs Inc. v. U.E. Enterprises, Inc.*, 954 F.2d, 847, 852.

³⁸⁸ *United States v. Stuart*, 489 U.S. 353, (1969).

Stato³⁸⁹. Questo fenomeno è denominato “*treaty override*” e consiste nella limitazione o nel condizionamento nell’applicazione di un trattato in vigore per effetto di una normativa interna approvata successivamente alla conclusione di un trattato, che prevale in virtù di un principio cronologico, dettato da criteri di urgenza, effettività, efficienza di preservare il pubblico interesse^{390 391}. L’OCSE nel suo rapporto “Tax Treaty Override” del 1989³⁹² ha indicato che con tale espressione si intendono situazioni in cui per effetto di una disposizione domestica successiva alla conclusione del trattato vengono modificate le condizioni stabilite nello stesso. Generalmente con tale termine si fa riferimento a disposizioni normative, ma il report menziona anche casi di “Judicial override”, laddove la Corte avente il più alto grado di giudizio emette una sentenza che si ponga in contrasto con l’interpretazione di una norma pattizia adottata fino a quel momento³⁹³. Il report OCSE attiene alla valutazione di quale norma debba prevalere nell’ipotesi di un conflitto tra norme nazionali volte a contrastare l’elusione o l’evasione fiscale e trattati internazionali³⁹⁴.

³⁸⁹ Secondo parte della dottrina (R. SUCCIO, *Cooperazione internazionale e scambi di informazioni tra amministrazioni finanziarie: alcune considerazioni*, in Dir. Prat. Trib. Internaz., 2011, pp. 163-207) le disposizioni normative interne USA consentirebbero anche in assenza di un trattato (come ad esempio nel caso dei rapporti tra USA-Isole Cayman) di chiedere direttamente alle autorità informazioni relative ad un contribuente

³⁹⁰ T. PEDIADITAKI, *Fatca and Tax treaties: Does it Really Take Two to Tango?*, European Taxation, Settembre 2013.

³⁹¹ Sulla base di tali considerazioni, sembrano fondati i dubbi avanzati dal art. 29 Data Protection Working Party relativamente al fatto che accordi con riguardo al trattamento dei dati personali e alle garanzie indicate nella Direttiva 95/46/EC e nella Carta dei diritti fondamentali siano vincolanti per entrambe le parti: Article 29 Data protection Working Party, lettera al Direttore Generale Taxation and Customs Union, ref. ARES82012) 1148996 del 1/10/2012, disponibile al http://ec.europa.eu/justice/data-protection/article-29/documentation/other-document/files/2012/20121001_letter_to_taxud_fatca_en.pdf ultimo accesso 16 dicembre 2016.

³⁹² OCSE, Committee on Fiscal Affairs, *Tax Treaty Override*, (OECD 1989), par. 31 e ss.

³⁹³ Round Table: Improving the Relations between Tax treaties and Domestic Law, in Tax treaties and Domestic Law, p. 389, a cura di G. Maisto, IBFD, 2006; S. Sachdeva, *Overriding Tax Treaties: Proposing a Solution*, in European Taxation, special issue, Settembre 2003, p. 469; P.Y. Bourtouralt, M. N. Mbwa-Mboma, *French Tax Court Confirms that the former French-Swiss Tax Treaty Overrides the French CFC Legislation*, 30 Intertax, 12, p. 487 del 2002, con riferimento al caso n. 232 276, *Schneider Electric company, formerly called Schneider SA v. Ministre de l’Economie, des Finances et de l’Industrie*, SC 28 giugno 2002.

³⁹⁴ In ambito comunitario, la Corte di Giustizia, secondo un orientamento costante, ha stabilito che un trattato non può essere invocato per giustificare una violazione alle libertà fondamentali. CGUE, caso C-270/83, *Avoir Fiscal*, CGUE, caso C-307/97, *Saint Gobain*; CGUE, 29 aprile 1999, caso C-311/97, *Royal Bank of Scotland plc v. Elleniko Dimosio*. Il treaty override viene considerata una pratica contraria al principio di leale collaborazione e i benefici derivanti da una direttiva possono essere negati solo in presenza di operazioni di puro artificio. Qualora l’Unione abbia esercitato la propria competenza per armonizzare un determinato settore, gli accordi internazionali stipulati dagli Stati membri prima della loro adesione all’Unione e che siano in conflitto con tali norme comuni, debbono essere abrogati le norme di tali trattati qualora sulla base di essi sia adottato un atto incompatibile, G. Gaja, A. Adinolfi, *L’introduzione*, p. 236. Se l’accordo internazionale è stato stipulato con Paesi terzi, si può ritenere che si applichi l’art. 351 TFUE e che gli Stati abbiano l’obbligo di ricorrere “a tutti i mezzi atti ad eliminare le incompatibilità constatate”. Osservatorio sulle fonti,

Su questo punto non esiste una visione condivisa³⁹⁵ proprio perché ciascuno Stato, appartenente o meno all'Unione Europea, attribuisce alle norme convenzionali un rango in base alla propria legge costituzionale che può essere diverso da quello attribuito da un altro Stato³⁹⁶. La dottrina internazionale³⁹⁷ ha elaborato due teorie al fine di comprendere le differenti posizioni degli Stati in merito all'adempimento degli obblighi pattizi. In base alla prima teoria (c.d. approccio "monistico"), per taluni Paesi le disposizioni internazionali e quelle interne sono considerate facenti parti di un unico sistema giuridico. In tali giurisdizioni, le norme pattizie sono direttamente applicabili una volta adempiute le formalità necessarie all'implementazione e, in caso di contrasto, prevalgono sulle quelle interne³⁹⁸. La prevalenza della norma convenzionale si baserebbe sul principio di specialità, in quanto la norma pattizia è destinata a regolare una materia più specifica rispetto a quella disciplinata dalla norma comune (c.d. specialità *ratione materiae*) oppure sulla circostanza che la norma sia indirizzata ad una ristretta cerchia di persone (c.d. specialità *ratione personarum*), cosicché per taluni³⁹⁹ il requisito della specialità può venire meno solo se il

fascicolo n. 3, 2012. In questo senso: R. OFFERMANN, Restrictions on Treaty override Resulting from EU Law, in *European Taxation*, vol. 53, Special Issue, n. 9, settembre 2013, pp.436 e ss. Diverso è invece l'impatto del diritto europeo derivato sul potere degli Stati membri di concludere accordi internazionali dopo l'adozione di norme comuni. In tale ipotesi, in realtà, è preclusa agli Stati membri la possibilità di concludere accordi internazionali nei settori che sono stati oggetto di norme comuni di armonizzazione. La Corte ha avuto anche modo di chiarire che se un nuovo accordo internazionale, intervenendo su un accordo precedente modifichi il contenuto di questo aggiungendo nuovi e importanti obblighi per lo Stato membro, la legittimità di tali obblighi dovrà essere valutata con rispetto alle disposizioni europee in vigore al momento della stipula. (Corte di Giustizia, sentenza *Open Sky*, p. 64).

³⁹⁵ Per approfondimenti: L. DE BROE, J. LUTS, in "*BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse*", in *Intertax*, vol 43, 2015, p. 136.

³⁹⁶ M. AMPARO GRAU RUIZ, *Convention on mutual administrative assistance in tax matters and Community rules: how to improve their interaction?*, in *EC Tax Review* 2006, 4, pp. 196-202.

³⁹⁷ Per una più profonda analisi: S. SACHDEVA, *Overriding Tax Treaty Overrides: Proposing a Solution*, in *European Taxation*, vo. 53, special Issue, n. 9, 2013, p. 469; R. BERNALES SORIANO, *Treaty Interpretation and Treaty override: The Spanish Case Law on Royalties under the Spain-United States Income tax treaty (1990)*, in *European Taxation*, vo. 53, special Issue, n. 9, 2013, pp. 459 e 460; A. AUST, *Modern Treaty Law and practice*, 2 edizione, pp. 183-199 Cambridge University Press 2007.

³⁹⁸ È stato tuttavia osservato R. CORDEIRO GUERRA, *Le fonti del diritto tributario internazionale: consuetudini e trattati*, in *Diritto Tributario Internazionale* (a cura di) R. Cordeiro Guerra, 2012, cap. 13, p. 134, che nel nostro ordinamento, in base all'art. 117 della Costituzione, le disposizioni convenzionali rappresentano una fonte di rango sub-costituzionale e, pur rimanendo sempre subordinate alla Costituzione, sono gerarchicamente superiori rispetto alle leggi ordinarie. Tanto premesso, tuttavia, secondo questa visione le disposizioni nazionali espressione di principi costituzionali fondamentali quali ad esempio le norme antielusive, prevarrebbero sulle norme convenzionali in caso di conflitto.

³⁹⁹ B. CONFORTI, *Manuale di Diritto tributario internazionale*, a cura di UCKMAR, CORASANITI e altri, 2009, Cedam, Padova, p. 9. Per tale autore la specialità sarebbe in senso generale, nel senso che è sorretta da una specifica volontà del legislatore; di conseguenza non sarebbe sufficiente una semplice incompatibilità di una legge posteriore, ma una esplicita dichiarazione del legislatore.

legislatore interno esprime in modo inequivocabile la volontà del preesistente vincolo internazionale.

Altri Paesi, invece, ritengono che il sistema legale interno e quello internazionale siano separati e distinti e che, pertanto, un ordinamento non può essere considerato superiore ad un altro⁴⁰⁰ (c.d. approccio “dualistico”). In base a questa seconda teoria, uno Stato che ha sottoscritto un trattato ha comunque il diritto di decidere se implementare o meno la disposizione convenzionale. In caso positivo, l'introduzione nell'ordinamento interno avviene mediante legge interna ordinaria. Stante la netta distinzione tra i due sistemi, la dottrina⁴⁰¹ ritiene che non vi sono generalmente aree di sovrapposizione; tuttavia, poiché il trattato ha acquisito una “forma” legislativa domestica, lo stesso potrà essere derogato da una norma interna successiva di pari grado in base al principio di successione della legge nel tempo. E' il caso, ad esempio, come accennato precedentemente, degli Stati Uniti in cui un trattato può soccombere, sia mediante l'intervento giudiziale interno sia per effetto di una legge successiva in base al criterio secondo il quale “*lex posterior derogat legi priori*”. Tale deroga è giustificata con la finalità di evitare forme di elusione fiscale o di doppia non imposizione⁴⁰². Laddove infatti uno Stato contraente introduce una legislazione che espressamente prevede un *treaty override*, generalmente, questa disposizione unilaterale viene ad essere giustificata come necessaria al fine di evitare un abuso di un trattato o per prevenire l'evasione o l'elusione fiscale internazionale⁴⁰³.

A fronte di questo orientamento non univoco, si aggiunge un ulteriore elemento di incertezza causato dalla posizione dell'OCSE che è mutata nel corso del tempo ponendosi in contrapposizione rispetto alle idee sostenute in passato⁴⁰⁴.

⁴⁰⁰ S. SACHDEVA, *Overriding Tax Treaties: Proposing a Solution*, in *European Taxation*, special issue, n. 9, 2013, p. 469.

⁴⁰¹ S. SACHDEVA, *Overriding Tax Treaty Overrides: Proposing a Solution*, in *European Taxation*, vol. 53, special Issue, n. 9, 2013, p. 469.

⁴⁰² L. GERZOVA, O. POPA, *Compatibility of Domestic Anti-Avoidance Measures with Tax Treaties*, *European Taxation*, Special Issue, Settembre 2013, p.422

⁴⁰³ J. WOUTERS, M. VIDAL, *The International Law Perspective*, in *Tax Treaties and Domestic Law*, K. VOGEL, IBFD, 2006, par. 2.2.2.

⁴⁰⁴ La posizione espressa dall'OCSE in merito al *treaty override* nel report finale BEPS è il risultato di valutazioni e analisi che hanno portato nel corso del tempo a posizioni anche contrastanti. Il Commentario OCSE nella sua versione del 1977, rimasta in vigore fino al 2003, aveva segnalato, infatti, che la presenza di disposizioni antielusive di carattere domestico, sebbene finalizzate a scopi tutelati anche dalla stessa convenzione, avrebbe potuto confliggere con le disposizioni pattizie e che, in tale caso, per effetto del principio *pacta sunt servanda*, lo Stato contraente si sarebbe trovato obbligato a riconoscere i benefici del trattato. Nel 2003, per effetto della revisione dell'art. 1 del Commentario, l' OCSE valutò che anche l'oggetto e lo scopo del trattato, ai sensi dell'art. 31 della Convenzione di Vienna dovessero essere presi in considerazione ai fini dell'interpretazione del negoziato internazionale e si convenne che tra le finalità di

Attualmente, l'OCSE, nel rapporto finale BEPS, azione n. 6, appoggia la tesi della prevalenza delle disposizioni pattizie rispetto alle norme domestiche. Il ricorso a queste ultime è ammesso solo se le stesse, mediante un'analisi caso per caso, risultano conformi alle finalità del trattato. In altre parole, il nuovo commentario⁴⁰⁵ OCSE all'art. 1 dovrebbe esplicitamente prevedere che le norme antiabuso interne possono essere applicate se i) il trattato lo prevede espressamente; ii) se esse risultano rilevanti per definire il significato di un termine incluso nel trattato mediante il riferimento ad una norma interna; iii) se le regole anti-abuso nazionali sono sostanzialmente uguali a quelle incluse nel trattato⁴⁰⁶.

Rimane comunque aperto il problema in base al quale le modifiche all'Art. 1 al Commentario OCSE, così come proposte nel rapporto finale BEPS, potrebbero non essere vincolanti con particolare riferimento alle Convenzioni stipulate anteriormente⁴⁰⁷. Per quanto concerne il sistema giuridico italiano, sulla questione è intervenuta la Corte Costituzionale con le sentenze n. 348 e 349 del 2007. Queste due decisioni, pur riferendosi alla Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo paiono stabilire la supremazia degli accordi internazionali rispetto alle disposizioni di legge ordinaria anche per quanto riguarda il diritto tributario⁴⁰⁸. L'art. 117 della Costituzione non consente di attribuire rango costituzionale alle norme contenute in accordi internazionali oggetto di una legge ordinaria di adattamento come nel caso delle norme CEDU, ma “determina l'obbligo del legislatore ordinario di rispettare dette norme, con la conseguenza che la norma nazionale incompatibile con la

ogni trattato esisteva quella volta a negare i benefici del trattato in caso di operazioni abusive. In tal senso si concluse che le regole generali antielusive non solo erano ammesse negli ordinamenti interni ma anche che non si sovrapponevano alle disposizioni pattizie e che, pertanto, le stesse non erano pregiudicate dagli effetti degli accordi internazionali (Commentario OCSE -2003/2014, art. 1, par.23; art. 7, par. 13 e art. 10, par. 37-39). Tale posizione, con riferimento alla relazione tra norme pattizie e disposizioni antielusive interne, è stata oggetto di osservazioni da parte Lussemburgo, Irlanda, Paesi Bassi e Svizzera – Commentario OCSE, art. 1 pr. 27.4- 27.9. Il rapporto finale BEPS sembra più realistico e riconosce che possono esistere conflitti tra le disposizioni in oggetto ma che le norme pattizie devono prevalere su quelle interne. Un ulteriore problema deriva dall'uso improprio del trattato mediante il quale taluni contribuenti potrebbero attuare operazioni elusive invocando l'applicazione dei benefici del trattato. Per tale motivo, l'OCSE, nel rapporto finale BEPS, raccomanda di introdurre nel corpo stesso della convenzione una clausola di salvaguardia (saving clause) che consenta agli Stati contraenti di applicare le norme antielusive nel caso di un uso improprio del trattato.

⁴⁰⁵ OCSE, Rapporto Finale BEPS, *cit.*, proposta di modifica all'art.1 del Commentario OCSE, par. 2, pp.78 e ss.

⁴⁰⁶ L. DE BROE, J. LUTS, “*BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse*”, in *Intertax*, vol 43, 2015, p. 135.

⁴⁰⁷ Sul valore del Commentario prima delle revisioni e sull'impossibilità di estendere le modifiche alle convenzioni stipulate successivamente si vedano: D. Ward, *The interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model*, IBFD, 2005, 80; G. MAISTO, Norme anti-elusive, abuso del diritto e convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni sul reddito, G. Maisto (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Quaderni della Rivista di Diritto tributario, n. 4 Milano, 2009, p. 277.

⁴⁰⁸ V. UCKMAR, G. CORASANITI, *Manuale di Diritto tributario internazionale*, 2009, Cedam, Padova, p. 9.

norma della CEDU e dunque con gli obblighi internazionali di cui all'art. 117, primo comma, viola per ciò stesso il parametro costituzionale”.

4.3. La gerarchia delle fonti nello scambio di informazioni

Problemi possono inoltre insorgere in ordine ai rapporti tra gli strumenti multilaterali e altri accordi internazionali che disciplinano lo scambio di informazioni. Per quanto riguarda la Direttiva in materia di cooperazione amministrativa il problema di gerarchia delle fonti riguarda i rapporti tra tale fonte normativa e i trattati bilaterali conclusi prima dell'entrata in vigore della direttiva. La questione va risolta in base al principio di prevalenza delle norme comunitarie per cui la Direttiva si impone sulle norme contenute nei trattati⁴⁰⁹, tranne che nel caso in cui quest'ultime abbiano un'estensione più ampia di quella prevista dalla direttiva, che in base all'art. 1, p. 3, direttiva 16/2011/UE non pregiudica gli obblighi di cooperazione amministrativa più ampi in virtù di accordi bilaterali o multilaterali⁴¹⁰. In questo senso si afferma che la normativa comunitaria identifica un “minimum standard” al fine di realizzare una sorta di armonizzazione nello scambio di informazioni⁴¹¹. Per la stessa ragione una norma sullo scambio di informazioni contenuta in un trattato bilaterale successivo alla direttiva non prevale su di essa⁴¹². Con l'entrata in vigore della DAC 2 e in caso di possibile concorrenza con altre norme comunitarie, in base all'art. 8, 3 lett.a), tale disposizione prevarrà e diverrà l'unica applicabile per le informazioni relative ai periodi d'imposta in corso al 1 gennaio 2016⁴¹³.

Con riguardo invece al problema generale dei rapporti tra la convenzione sull'assistenza amministrativa e gli altri accordi internazionali, l'art. 27 della Convenzione sull'assistenza

⁴⁰⁹ La Commissione europea può fare uso della procedura di infrazione ex art. 258 del TFUE qualora uno Stato membro non osservi la supremazia del diritto comunitario.

⁴¹⁰ Tale previsione ricorda quanto disposto dall'art. 11 della direttiva 77/799/CEE secondo il quale: “*le disposizioni precedenti non incidono sulle norme che prevedono degli obblighi più estesi risultanti da altri atti giuridici circa lo scambio di informazioni*”.

⁴¹¹ Parlamento Europeo, Studio IP/A/TAXE/2015-04, PE563.452, autore: R. Seer, *Overview of Legislation Practises Regarding Exchange of Information between National Tax Administrations in Tax Matters*, 2015, par. 5. Per l'autore, la direttiva può comportare una maggiore potenziale intrusione nella sfera privata del contribuente, anche solo con riferimento all'inopponibilità delle norme o prassi in materia di segreto bancario.

⁴¹² P. ADONNINO, *Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, cit., p. 710

⁴¹³ M. SOMARE, V. WOHRER, “Automatic Exchange of financial information under the Directive on administrative cooperation in the light of the global movement towards transparency”, in *Intertax*, vol. 43, n. 12, 2015. Le autrici sostengono che nel caso in cui un'informazione di carattere finanziario possa essere scambiata in base alla DAC2 ma potrebbe anche ricadere entro la DAC1, ad eccezione dei prodotti di assicurazione sulla vita, in caso di conflitto tra norme che disciplinano lo scambio di informazioni prevale lo strumento più efficace.

amministrativa in materia fiscale del Consiglio d'Europa e l'OCSE dispone che *“le possibilità di assistenza create da questa Convenzione non limitano né sono limitate da quelle contenute negli accordi internazionali vigenti o futuri o da altri accordi tra gli Stati contraenti o da altri strumenti creati per la cooperazione in materia fiscale”*. La formula usata implica letteralmente che gli Stati che hanno ratificato la Convenzione si impegnano a non negoziare e a non applicare, con nessuno degli altri Paesi che sono parte della Convenzione, trattati in materia fiscale che possano limitare le possibilità di assistenza previste dalla Convenzione contenute in un accordo bilaterale. Nel caso, quindi, i Paesi parte della Convenzione stipulino accordi bilaterali con disposizioni più restrittive di quelle stabilite dalla Convenzione, tali disposizioni sono valide e vincolanti ma possono essere considerate da un terzo Stato contraente come disposizioni che violano la Convenzione⁴¹⁴. Le norme contenute in tale ultimo documento non sono gerarchicamente sovraordinate a quelle contenute in trattati bilaterali e neppure potrebbero esserlo non esprimendo principi di diritto internazionale consuetudinario, ma hanno efficacia obbligatoria per le parti contraenti.

Il secondo comma contiene una specifica clausola che si applica agli Stati membri in base alla quale, nonostante le regole presenti nella Convenzione, gli Stati membri devono in prima battuta fare riferimento alle regole comunitarie, salvo che la Convenzione non favorisca una cooperazione più efficace. Da questo principio deriva che leggi di rango inferiore quali la normativa interna possono prevalere sulle disposizioni comunitarie se garantiscono un livello più ampio di scambio di informazioni⁴¹⁵. La norma lascia tuttavia aperto il dubbio legato all'interpretazione di cosa si intenda per cooperazione più ampia. Parte della dottrina ritiene che si debba fare riferimento ai risultati che la collaborazione può offrire nell'interesse degli Stati; alternatively si potrebbe guardare alla posizione del soggetto le cui informazioni sono scambiate nel senso che debba darsi prevalenza alla disciplina che meglio ne tutela i diritti⁴¹⁶. Secondo tale ultima visione non si potrebbe escludere che sussista un interesse del contribuente a contestare all'Ufficio l'impiego di uno strumento di cooperazione diverso da quello consentito⁴¹⁷.

⁴¹⁴ P. ADONNINO, Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie, cit., p. 711.

⁴¹⁵ R. SEER, I. GABERT, (a cura di), General Report in *Mutual Assistance and Information Exchange*, Atti del Convegno EATLP svoltosi a Santiago de Compostela il 4-6 giugno 2009, Amsterdam, 2010, p.60.

⁴¹⁶ S. DORIGO, La cooperazione fiscale internazionale, a cura di C. Sacchetto, cit., p. 216.

⁴¹⁷ P. SELICATO, *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, in Rass. Trib., n. 2., 2012, p. 321.

Dalla lettura congiunta del principio di pro-assistenza di cui all'art. 27 e dell'art. 31⁴¹⁸ della Convenzione di Vienna sull'interpretazione dei trattati, se ne deduce che le autorità competenti di ciascuno stato possono accedere all'assistenza amministrativa utilizzando lo strumento legislativo che essi reputano più appropriato ed efficace. Una volta scelto uno, non è possibile applicare più istituti contemporaneamente. L'art. 1 della Direttiva sulla cooperazione amministrativa stabilisce che non ci sarà pregiudizio relativamente alle obbligazioni assunte dagli Stati membri in relazione a una cooperazione più ampia attuata in relazione ad altri strumenti legali, inclusi accordi bilaterali o multilaterali. Nel caso di coincidenza tra le disposizioni previste dalla Direttiva e quelle contenute nei trattati, prevale la disciplina comunitaria per il principio di superiorità del diritto comunitario, mentre laddove non esista coincidenza, le direttive fanno salva l'applicazione della diversa disciplina convenzionale, che diviene in linea generale l'unica regola rilevante e applicabile.

4.4 Scambio di informazioni amministrativo e ambito penale

4.4.1 Utilizzabilità dei dati oggetto di scambio amministrativo ai fini penali

Lo strumento della mutua assistenza amministrativa può comportare che le informazioni oggetto di scambio possono far quantificare all'Amministrazione finanziaria un'imposta superiore ai limiti dettati dalle disposizioni dettate nel D.Lgs. n. 74/2000 e, conseguentemente, a procedere all'inoltro da parte dell'Autorità amministrativa della comunicazione di reato all'autorità giudiziaria competente ai sensi dell'art. 331 del c.p.p.

La direttiva dispone una sostanziale parificazione giuridica delle prove a livello amministrativo, con la conseguenza che gli atti amministrativi provenienti da un'Autorità competente divengono atti aventi efficacia analoga a quelli di diritto interno. Ai fini, invece, dell'utilizzabilità nel processo penale interno della documentazione ottenuta mediante il canale amministrativo-fiscale, occorre precisare che i documenti di fonte estera devono entrare nel procedimento penale seguendo precise indicazioni rituali e i limiti previsti a livello legislativo dagli artt. 696 e 729 del codice di procedura penale. Il legislatore richiede, in particolare, che la documentazione proveniente dall'estero per poter essere utilizzata in campo penale deve essere ottenuta mediante il meccanismo della rogatoria internazionale disciplinato dalle norme della Convenzione europea di assistenza giudiziaria in materia firmata a Strasburgo il 20 aprile 1959 (ratificata dall'Italia con la legge 23.2.1961, n. 215), e

⁴¹⁸ M. AMPARO GRAU RUIZ, *Convention on mutual administrative assistance in tax matters and Community rules: how to improve their interaction?*, in EC Tax Review 2006, 4, pp. 196-202. Secondo l'autrice, l'art. 31 della convenzione di Vienna che fa riferimento all'interpretazione del trattato in buona fede tenendo conto del tenore letterale delle norme, del loro contesto e anche della loro finalità, ammetterebbe che lo scopo della convenzione multilaterale è quello di garantire la realizzazione della cooperazione amministrativa, e pertanto, sarebbe ammessa la scelta tra più strumenti alternativi in funzione di massimizzarne l'efficacia.

dalle altre norme delle convenzioni internazionali in vigore. La dottrina ritiene che qualora l'attività di cooperazione non sia posta in essere nelle forme prescritte, si è in presenza di atti di natura conoscitiva in forma libera prodromici all'acquisizione rituale di elementi probatori da attuare a mezzo rogatoria per il tramite dei canali ufficiali⁴¹⁹. I dati acquisiti nel processo tributario senza rispettare le garanzie prescritte per il procedimento penale sono utilizzabili "tenuto conto del principio di autonomia del procedimento penale rispetto alle procedure dell'accertamento tributario"⁴²⁰. Occorre, inoltre, che, se i documenti sono pervenuti mediante il canale amministrativo della direttiva comunitaria, l'autorità competente dello Stato membro che ha comunicato i dati autorizzi l'utilizzo degli stessi per fini diversi da quelli fiscali. Tale autorizzazione, in base all'art. 16, comma 2 della Direttiva 2011/16/UE, è concessa sempre che tale utilizzo sia previsto per fini analoghi nello Stato membro dell'autorità comunicante e sempre nella misura consentita nella legislazione dello Stato che riceve i dati. Limiti analoghi sono posti anche nelle fonti internazionali dello scambio come quelli previsti dall'art. 26, par. 3, lett. b).

L'utilizzo sarebbe consentito anche nell'ipotesi di elementi probatori acquisiti in violazione di legge, come nel caso dei dati provenienti dalla c.d. Lista "Falciani"⁴²¹. Sul punto, in particolare, la Corte rileva, inoltre, che al giudice penale sarebbe precluso in forza dell'art. 191 c.p.p. affermare la responsabilità penale dell'imputato per reati di natura tributaria sulla base di dati acquisiti nel corso di indagini di natura amministrativa condotte dagli uffici tributari⁴²². Le prove illegittimamente acquisite di cui all'art. 191 c.p.p. sarebbero quindi esclusivamente quelle nel processo penale e non anche quelle acquisite come nel caso di specie in un momento anteriore ad esso che precede la *notitia criminis*. Sarebbe, inoltre, preclusa la confisca o la distruzione del corpo di un reato (quale sarebbe quello della sottrazione informatica o cartacea della fiche bancaria) di cui l'autorità italiana non può neanche incidentalmente conoscere. Tale reato non potrebbe ricondursi alle fattispecie di cui all'art. 615 ter c.p. in quanto il fatto non è stato commesso in Italia e la punibilità di un reato commesso all'estero in danno di cittadino italiano è prevista solo nelle tassative ipotesi di cui all'art. 7 c.p. tra le quali non può annoverarsi quella di cui all'art. 615 ter c.p. La Corte dubita, quindi che le informazioni ottenute configurino un illecito ai fini della normativa interna. Viene inoltre confutata la tesi dell'applicabilità in paesi di civil law della teoria del c.d. *fruit of poisonous tree* che negli ordinamenti anglosassoni comporta un'invalidità derivata dei mezzi di prova acquisiti in violazione della legge. La

⁴¹⁹ G. MARINO, *La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà*, cit., 444..

⁴²⁰ Corte di Cassazione, sentenza n. 22984 del 12 novembre 2010.

⁴²¹ Corte di Cassazione sentenza del 28.4.2015 n. 8606; Cass., 12.7.2012, n. 27736 e Cass., 27.5. 2009, n. 24653.

⁴²² Commissione Tributaria Prov. Piemonte Verbania, sez. I, del 21 marzo 2013 n. 15.

Cassazione⁴²³ ha infine giudicato legittima l'utilizzazione processuale di documenti provenienti dal procedimento di accertamento fiscale che siano stati precedentemente acquisiti dalla Guardia di Finanza mediante la cooperazione internazionale. La Suprema Corte ha ritenuto che l'acquisizione di atti amministrativi nell'ambito di un procedimento tributario di accertamento esula dalla disciplina relativa alle rogatorie e che il successivo utilizzo nel procedimento penale di atti provenienti dal procedimento di accertamento tributario è regolato dagli artt. 234 e ss del c.p.p. L'effetto di tale lettura delle norme processuali è che le acquisizioni documentali della Guardia di Finanza attengono al procedimento di accertamento fiscale ed avendo natura di atti amministrativi acquisiti all'estero direttamente dalle amministrazioni competenti esulano dalla disciplina relativa alle rogatorie.

4.4.2 Ammissibilità delle evidenze provenienti da procedimenti penali

Non esiste una regola generale in tema di ammissibilità delle prove nel processo tributario. La giurisdizione tributaria e quella penale sono improntate a rapporti di separatezza, anche se il giudice tributario può fondare la propria decisione anche sulle prove acquistate nel processo penale a condizione che sia assicurato il diritto alla difesa e che si tratti di prove la cui ammissibilità non sia impedita da norme proprie del processo tributario.

Ad esempio, le dichiarazioni raccolte nel corso delle indagini preliminari e le testimonianze rese davanti al giudice penale e civile non sarebbero utilizzabili nel processo tributario anche se provenienti da un altro procedimento. Tuttavia, la giurisprudenza consolidata ha ritenuto ammissibili nel processo tributario anche le testimonianze rese dai terzi altrove, in assenza anche di contraddittorio, in quanto declassate a meri indizi, per cui la decisione non può essere fondata su di esse ma sono necessari altri elementi di prova⁴²⁴. I dati raccolti a carico del contribuente nelle indagini di polizia giudiziaria sono coperte dal segreto investigativo ma il magistrato penale può autorizzarne l'utilizzo in sede fiscale anche in deroga all'art. 329 c.p.p. se ritiene che ciò non rechi pregiudizio alle indagini⁴²⁵. Qualora si tratti di informazioni ottenute mediante una rogatoria, le stesse generalmente

⁴²³ Corte di Cassazione, sentenza 27336 del 12 luglio 2012; Cassazione penale n. 24653/2009.

⁴²⁴ Cass. 21 gennaio 2008, n. 1164; Cass. Civ. se. Trib., 22 giugno 2010, n. 14960 nella cui motivazione si afferma che le deposizioni testimoniali e le indagini peritali svolte nel processo penale possono essere valutate come elementi di valore indiziario dal giudice tributario. Corte Cost. 21 gennaio 2000 n. 18 in Giur.it., 2000, 1075 in cui si legge che "Il valore probatorio delle dichiarazioni raccolte dall'amministrazione finanziaria nella fase dell'accertamento è, infatti, solamente quello proprio degli elementi indiziari, i quali mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione".

⁴²⁵ La giurisprudenza (Cass. Civ., sez. trib., 3 dicembre 2001, n. 15230, in Rass. Trib. 2002, 641) esclude che l'utilizzo non autorizzato influisca sulla validità dell'avviso di accertamento perché l'autorizzazione è prevista a tutela del segreto investigativo e non a tutela dei diritti di difesa del contribuente.

non possono essere utilizzate per fini diversi da quelli per i quali furono scambiate originariamente, a meno che specifici accordi internazionali non lo prevedano⁴²⁶. Da ultimo resta da valutare il valore extrapenale del dispositivo della sentenza penale, con particolare riguardo all'accertamento dei fatti contenuto in un giudicato, più che alla determinazione della presenza o meno di un reato. Secondo giurisprudenza consolidata, l'accertamento di fatti contenuto nel giudicato penale non vincola il giudice tributario in quanto le disposizioni che regolano il processo tributario hanno dei limiti diversi da quelli posti per il processo penale (ad esempio, inammissibilità della prova testimoniale oppure delle prove documentali non esibite in sede amministrativa)⁴²⁷. Nel processo tributario possono essere inoltre usate presunzioni legali e semplici che invece non valgono per il giudice penale. Da queste considerazioni ne discende che quando i fatti da accertare nel processo tributario siano quelli già accertati nel processo penale, il giudicato penale non vincola il giudice tributario⁴²⁸. L'art. 654 c.p.p. che prevede l'efficacia extrapenale degli accertamenti di fatto del giudice penale nel processo civile e in quello amministrativo non si applica al processo tributario in quanto esso è altro rispetto al processo civile e amministrativo. L'utilizzo in sede tributaria delle prove assunte nel giudizio penale richiede, tuttavia, da parte del giudice tributario un'autonoma valutazione.

Capitolo 5 La tutela del contribuente

5.1. Introduzione

Come affermato da parte della dottrina, con la cooperazione amministrativa sono tutelati una pluralità di interessi riferibili sia agli Stati sia ai contribuenti⁴²⁹. Primariamente, lo scambio di informazioni è improntato ad applicare correttamente la legislazione fiscale,

⁴²⁶ P.SELICATO, *How linking tax assessment procedures and criminal prosecutions could enforce efficiency of mutual assistance in tax matters*, par. 2.5.2.2. *Relationship between administrative and criminal procedures in tax assessment*, in EATLP Congress, Santiago de Compostela, 4-6 June 2009.

⁴²⁷ F. TESAURO, Ammissibilità delle prove in sede penale, *Rass. Trib.* n.2, 2015, pp. 328 e ss.

⁴²⁸ Corte di Cassazione, Civ. sez. trib., 19 marzo 2002, n. 3961, *Cass. Civ.*, sez. trib. del 1 luglio 2003, n. 10371 19786; *Cass. Civ.*, sez. trib., del 27 settembre 2011 *cass. Civ.* sez. trib. del 12 dicembre 2013 n. 27822.

⁴²⁹ P. ADONNINO *Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2008, 4, pg. 707 e ss.

accertare l'entità delle imposte dovute, contrastare l'evasione e l'elusione fiscale internazionale. In secondo luogo, lo scambio è inteso, come originariamente introdotto nel modello di convenzione OCSE, ad evitare situazioni di doppia imposizione o di imposizione illegittima. Vi è, infine, l'interesse alla corretta acquisizione delle informazioni, alla riservatezza delle stesse, e a che non vengano svelate informazioni che possano alterare la concorrenza nel commercio internazionale. In tale scenario, è inevitabile dedurre che gli interessi dello Stato e del contribuente possono essere convergenti, ma talvolta porsi in posizione antinomica⁴³⁰. Ad oggi né la normativa comunitaria né le convenzioni internazionali prevedono forme di tutela specifiche nei confronti dei contribuenti se si escludono l'obbligo di segretezza e i menzionati limiti all'obbligo di fornire informazioni di cui all'art. 17 della Direttiva 2011/16/UE. Nel preambolo della stessa, al punto 19, si precisa che "le situazioni in cui uno Stato membro interpellato può rifiutare di comunicare le informazioni dovrebbero essere chiaramente definite e limitate tenendo conto di taluni interessi privati da proteggere e dell'interesse pubblico". Resta comunque il fatto che non sussiste un obbligo generico previsto dal diritto comunitario di riferire al contribuente della richiesta di informazioni attivata nei suoi confronti, né una motivazione specifica per cui lo stesso non si può opporre alla trasmissione. Anche a livello internazionale, il Commentario all'art. 26 del Modello OCSE pur ammettendo tale possibilità di coinvolgimento del contribuente, precisa che il rispetto di tale obbligo non deve essere causa di ritardo o inefficacia nella procedura⁴³¹. Tanto premesso, il diritto alla difesa è stato riconosciuto secondo un consolidato orientamento della Corte di Giustizia come avente valore di principio fondamentale del diritto dell'Unione Europea in quanto radicato nelle tradizioni costituzionali degli Stati membri anche in assenza di norme specifiche⁴³², individuandone il fondamento normativo non soltanto negli artt. 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea che garantiscono il rispetto dei diritti di difesa e del diritto ad un

⁴³⁰ F. PITRONE, *Lo scambio di informazioni e la direttiva 2011/16/UE in materia di cooperazione amministrativa: innovazioni e profili critici*, cit., p. 484.

⁴³¹ Commentario all'art. 26 del Modello OCSE, versione aggiornata al 17 luglio 2012, par. 14.1: "Some countries' laws include procedures for notifying the person who provided the information and/or the taxpayer that is subject to the enquiry prior to the supply of information. Such notification procedures may be an important aspect of the rights provided under domestic law. They can help prevent mistakes (e.g., in cases of mistaken identity) and facilitate exchange (by allowing taxpayers who are notified to co-operate voluntarily with the tax authorities in the requesting State). Notification procedures should not, however, be applied in a manner that, in the particular circumstances of the request, would frustrate the efforts of the requesting state. In other words, they should not prevent or unduly delay effective exchange of information".

⁴³² Corte di Giustizia, 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e 130/1313, casi *Kamino International Logistics BV e Datema Hellmann Worldwide Logistics BV*, par.29; Corte di Giustizia, 18 dicembre 2008, causa C-349/07, *Sopropé – Organizações de Calçado Lda contro Fazenda Pública*, par. 38;

processo equo in qualsiasi procedimento giurisdizionale, ma anche dall'art. 41 che garantisce il diritto ad una buona amministrazione⁴³³.

Inoltre, poiché i principi dell'ordinamento comunitario si applicano anche allo scambio di informazioni, e in generale all'azione amministrativa⁴³⁴, si ritiene che tra essi rientri anche il principio del contraddittorio. Il rispetto di tale diritto è essenziale soprattutto in considerazione che spesso il contenuto della documentazione o delle informazioni trasmesse dall'autorità competente dello Stato interpellato costituisce il fattore determinante nell'avviso di accertamento emanato dall'autorità richiedente. Come emerge da parte della dottrina⁴³⁵, qualora l'amministrazione finanziaria richiedente non abbia altri elementi probatori se non la documentazione ricevuta, le richieste di informazioni non hanno la funzione di verifica dei dati e delle prove forniti dai soggetti passivi, ma costituiscono la base probatoria su cui fondare l'avviso di accertamento. Le informazioni oggetto di scambio in base alla direttiva non costituirebbero la prova determinante di un fatto da accertare⁴³⁶; dovrebbero invece rappresentare "una misura istruttoria nel contesto di un procedimento amministrativo che sfocia in un avviso di accertamento"⁴³⁷. Per questo motivo, l'assenza di garanzie procedurali per i contribuenti e la tendenza delle amministrazioni finanziarie a porre le informazioni ricevute a fondamento delle proprie contestazioni sbilanciano fortemente l'equilibrio del rapporto Fisco-contribuente⁴³⁸.

⁴³³ Corte di Giustizia Unione Europea, 22 ottobre 2012, C-277/11, caso *M.M contro Minister of Justice, Equality and Law Reform, Ireland, Attorney General*, par. 81-82; Corte di Giustizia 17 dicembre 2015, causa C-419/14 sentenza del 17 dicembre 2015, *Web Mind Licenses Kft contro Nemzeti Adó-és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság*; Corte di Giustizia, 18 dicembre 2008, causa C-349/07, *Sopropé – Organizações de Calçado Lda contro Fazenda Pública*, par. 36; Corte di Giustizia, 28 marzo 2000, causa C-7/98, *Krombach*, par. 42, Corte di Giustizia, 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e 130/1313, casi *Kamino International Logistics BV e Datema Hellmann Worldwide Logistics BV*, par.29.

⁴³⁴ G. RAGUCCI, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in *Rass. Trib.*, 2009, 2, p. 591; F. PITRONE, *Lo scambio di informazioni e la direttiva 2011/16/UE in materia di cooperazione amministrativa: innovazione e profili critici*, cit., pp. 484 e ss.; J.D.B. OLIVER, *Exchange of information and the Oecd Model Treaty*, in *Intertax*, 1995, 3, p. 116.

⁴³⁵ P. MASTELLONE, "L'Unione europea non riconosce participation rights al contribuente sottoposto a procedure di muta assistenza amministrativa tra autorità fiscali", *Riv. Dir. Trib.* n. 1 /2014, p. 379.

⁴³⁶ Avvocato Generale Kokott, Conclusioni presentate il 6 giugno 2013, causa C-276712, par.24

⁴³⁷ Avvocato Generale Kokott, Conclusioni presentate il 6 giugno 2013, causa C-276712, par.56.

⁴³⁸ P. MASTELLONE, *L'Unione europea non riconosce participation rights al contribuente sottoposto a procedure di muta assistenza amministrativa tra autorità fiscali*, *Riv. Dir. Trib.* n. 1 /2014, p. 380

Altro principio comunitario cui sembra necessario far riferimento per temperare gli interessi contrapposti tra Stato e contribuenti è il principio comunitario di proporzionalità⁴³⁹ in base al quale l'amministrazione non può imporre obblighi o restrizioni alle libertà del soggetto in misura superiore a quanto strettamente necessario per il soddisfacimento dell'interesse che s'intende raggiungere. Dall'interazione tra questi due principi si approfondiscono di seguito le modalità di tutela del contribuente nello scambio di informazioni⁴⁴⁰.

5.2. I diritti di difesa nello scambio di informazioni: il diritto al contraddittorio

Il contraddittorio si identifica nel confronto tra due parti che sostengono e difendono ognuna le proprie opinioni con l'obiettivo di convincere l'altra della verità delle proprie affermazioni⁴⁴¹. In ambito giuridico-processuale, con l'espressione indicata si intende "la posizione di eguaglianza che è fatta alle parti nel processo in ordine alla possibilità astratta di elaborazione del contenuto della sentenza"⁴⁴². Nell'ambito amministrativo, secondo l'accezione comunemente recepita, il contraddittorio si riconduce ad un'attività informativa operata da un privato nei confronti della pubblica Amministrazione, attraverso la quale si ha la rappresentazione di situazioni o giudizi considerati significativi rispetto ad un problema amministrativo. Mediante tale attività informativa, non solo vengono anticipate in sede procedimentale le difese, ma essa contribuisce a determinare la materia e a fare in modo che l'organo chiamato a decidere possa ponderare gli interessi coinvolti e abbia una

⁴³⁹ E. CANNIZZARO, *Il principio di proporzionalità nell'ordinamento internazionale*, Milano, 2000; D.U. GALLETTA, *Principio di proporzionalità e sindacato giurisdizionale nel diritto amministrativo*, Milano 1998; F. PITRONE, *Lo scambio di informazioni e la direttiva 2011/16/UE in materia di cooperazione amministrativa: innovazione e profili critici*, cit., pp. 484 e ss.

⁴⁴⁰ In particolare, ad esempio, il principio di proporzionalità è stato recentemente preso come parametro per valutare l'ammissibilità o meno in sede civile delle prove ottenute nell'ambito di un procedimento penale parallelo. In particolare, la Corte di Giustizia, nella sentenza del 17 dicembre 2015, causa C-419/14, *Web Mind Licenses Kft*, p. 68 ha stabilito che l'utilizzo di dette informazioni ottenute con una limitazione all'esercizio dei diritti e delle libertà della Carta deve: i) essere previsto dalla legge ii) deve rispondere a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione e iii) deve essere necessario. Riguardo a quest'ultimo requisito, la Corte ha stabilito i mezzi istruttori attuati nell'ambito di un procedimento penale diretto al perseguimento di reati in ambito fiscale hanno uno scopo che risponde a un obiettivo di interesse generale e, risultano pertanto ammessi (punto 76 della sentenza).

⁴⁴¹ G. CORASANITI, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell'Unione Europea*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2016, n. 4, note a sentenza Corte di Cassazione, sez. VI –T, ord. 6 maggio 2016, n. 9278.

⁴⁴² F. BENVENUTI, *L'istruzione nel processo amministrativo*, Cedam, Padova, 1953, p. 133.

rappresentazione il più possibile aderente alla realtà. Il contraddittorio, rappresenta, da quanto sopra detto, uno dei pilastri del diritto alla difesa, il quale trova applicazione non soltanto in sede giurisdizionale ma anche endo-procedimentale, essendo funzionale a prevenire l’emanazione di provvedimenti illegittimi e/o infondati e così la proliferazione di contenzioso giurisdizionale evitabile. Al fine di trarre il corretto inquadramento giudicio dell’istituto, occorre indagarne le origini e le fonti anche a livello sovranazionale.

Nei trattati istitutivi dell’Unione non risultavano disposizioni generali di governo dei procedimenti amministrativi, non esistendo nella genesi dell’esperienza comunitaria una norma come quella prevista all’art. 38, par. 1, lett. c) dello Statuto della Corte internazionale di giustizia, organo delle Nazioni Unite, che annovera tra le norme da essa applicabili anche “i principi generali riconosciuti dalle nazioni civili”. Il richiamo alle usuali fonti di cognizione del diritto non è stato di aiuto per l’applicazione dei principi fondamentali al diritto dell’Unione. La tutela dei diritti fondamentali dell’individuo all’interno del patrimonio giuridico dell’Unione europea è stata, infatti, riconosciuta ufficialmente e giuridicamente solo con il Trattato di Lisbona entrato in vigore il 1° dicembre 2009, che ha riconosciuto le garanzie già enunciate nella Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea (c.d. “Carta Nizza”)⁴⁴³ come tutelate a rango di diritto europeo primario⁴⁴⁴. Al par. 1 dell’art. 6 del Trattato sull’Unione Europea (“TUE”) è previsto che *“l’Unione riconosce i diritti, le libertà e i principi sanciti dalla Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea del 7 dicembre 2000, adattata il 12 dicembre 2007 a Strasburgo, che ha lo stesso valore giuridico dei trattati.*

⁴⁴³ La Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea (c.d. Carta di Nizza) fu adottata il 7 dicembre 2000 in occasione del Consiglio di Nizza (Gazzetta Ufficiale Unione Europea C 364 del 18 dicembre 2000). Si trattava di un documento di natura politica che recepiva l’*acquis communautaire* in tema di diritti umani elaborato a livello europeo derivante dalle tradizioni costituzionali degli Stati membri.

⁴⁴⁴ La Corte di Giustizia UE non aveva riconosciuto da subito la copertura dei diritti fondamentali da parte del diritto europeo. Si pensi infatti al caso *Stork c. Alta Autorità della Comunità Europea del Carbone e dell’Acciaio*, Causa C-1/58, 4 febbraio 1959, nella quale si sottolineava l’irrelevanza dei “principi fondamentali della Costituzione tedesca”. Solo con il caso *Nold* (CGUE, 14 maggio 1974, causa C-4/73, *Nold, Kohlen –Und Baustoffgrosshandlung c. Commissione*, in Racc. I-492, par. 13), la Corte riconosce che *“i diritti fondamentali fanno parte dei principi generali del diritto di cui essa garantisce l’osservanza. La Corte garantendo la tutela di tali diritti è tenuta ad ispirarsi alle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri e non potrebbe, quindi, ammettere provvedimenti incompatibili con i diritti fondamentali riconosciuti e garantiti dalle costituzioni di tali Stati. I trattati internazionali relativi alla tutela dei diritti dell’uomo, con cui gli Stati membri hanno cooperato o aderito possono del pari fornire elementi di cui occorre tenere conto nell’ambito del diritto comunitario”*. Poco prima, la Corte Costituzionale italiana, sentenza dell’8 giugno 1984, n. 170, rel. La Pergola, in Dir. Prat. Trib., 1984, II, 1073 ss, aveva enunciato la c.d. “teoria dei controlimiti”. In tale occasione la Consulta aveva ritenuto che la limitazione della sovranità italiana ex art. 11 Cost. per effetto del trasferimento delle competenze alla Comunità Economica Europea non avrebbe mai potuto ledere i principi fondamentali dell’ordinamento giuridico costituzionale né i diritti inalienabili della persona. Tale posizione fu condivisa anche dalla Corte Costituzionale tedesca (Bundesverfassungsgericht, nel caso *Solange I* del 29 maggio 1974).

Prima di allora le tradizioni costituzionali degli Stati membri rappresentavano vere e proprie norme non scritte dotate di portata precettiva che hanno contribuito a sedimentare i principi generali del diritto comunitario⁴⁴⁵.

Su tali fondamenta si è dispiegata l'azione interpretativa della Corte di Giustizia che ha contribuito a realizzare una tendenziale uniformità nell'individuazione e disciplina dei principi generali all'interno degli ordinamenti nazionali⁴⁴⁶. Analogamente anche l'inserimento della materia tributaria nell'alveo dei diritti umani, e quindi anche il riconoscimento della rilevanza dei diritti della Convenzione Europea per la Salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà Fondamentali⁴⁴⁷ (d'ora in avanti "CEDU"), firmata a Roma il 4 novembre 1950, non è stato facile. L'art. 6 della CEDU che sancisce il diritto al giusto processo fa riferimento al contesto di procedimenti giurisdizionali o di natura analoga in relazione a diritti e doveri di carattere civile e ogni accusa penale⁴⁴⁸. Basandosi sulla lettera della norma, i procedimenti di carattere amministrativo, e quindi anche tributario, rimarrebbero esclusi dall'ambito di applicazione della CEDU⁴⁴⁹. Come precisato, infatti dalla Corte Europea dei Diritti Umani (d'ora in avanti "Corte Edu") "al contenzioso tributario, non rientrando nell'ambito dei diritti e obbligazioni di carattere civile, non è applicabile l'art. 6 par. 1, CEDU⁴⁵⁰. L'approccio della Corte Edu, tuttavia, ha superato le

⁴⁴⁵ Sul punto, con specifico riferimento all'introduzione del diritto ad essere ascoltati nell'ambito di una procedura amministrativa nell'alveo delle tradizioni costituzionali comuni degli Stati membri, solo in tempi recenti e in casi isolati, si vedano le Conclusioni dell'Avvocato Generale Kokott al caso Sabou, cit p. 54 e 76.

⁴⁴⁶ Corte di Giustizia, sentenza C-617/10, del 26 febbraio 2013, *Akeberg Fransson*, paragrafi 19 -22. In dottrina: R. IAIA, *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'Unione Europea. Riflessi nel diritto nazionale*, in Dir. Prat. Trib., n. 1, 2016, pp. 55-114.

⁴⁴⁷ Convenzione europea per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà fondamentali, Consiglio d'Europa, Roma 4 novembre 1950. Tale Convenzione rappresenta lo strumento di tutela più avanzato in ambito internazionale soprattutto per l'efficace meccanismo giurisdizionale che la accompagna e che consente di dare effettività ai diritti in essa enunciati.

⁴⁴⁸ L'art. 6 della CEDU, primo paragrafo, stabilisce che "ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un Tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale formulata nei suoi confronti".

⁴⁴⁹ M. GREGGI, *Giusto processo e diritto tributario europeo: applicazione e limiti del principio (il caso Ferrazzini)* nota a Corte Europea per i diritti dell'Uomo, n. 44759/98/2001, Riv. Dir. Trib., 2001, I, 529, ss.

⁴⁵⁰ Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, 26 febbraio 1997, ricorso n. 25083/94 *Guido Ferretti c. Italie*; Corte Edu, Grande sezione, 12 luglio 2001, ricorso n. 44759/98 *Ferrazzini c. Italia*, nella quale è stato precisato che "la materia fiscale rientra ancora nell'ambito delle prerogative del potere di imperio, poiché rimane predominante la natura pubblica del rapporto tra il contribuente e la collettività". In senso analogo si mosse anche la Corte di Giustizia con la sentenza del 7 gennaio 2004, cause riunite C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00P, C-213/00 P, C-217/00 P e C218/00P, caso *Aalborg, Portland A/S e a. c. Commissione delle Comunità europee*, p. 70 affermando che "il rispetto del principio del contraddittorio come quello delle altre garanzie processuali sancite dall'art.6, n. 1 della CEDU riguarda solo il

originarie posizioni fondate sull'analisi letterale dell'art. 6 della CEDU e ha affermato l'invocabilità dei principi del *fair proceeding* nel corso del procedimento tributario. Con il caso *Ravon*⁴⁵¹, la Corte di Strasburgo, pur riconoscendo che la potestà impositiva rimane espressione della sovranità statale, ha riconosciuto che le garanzie dell'art. 6 non riguardano solo la fase processuale strettamente intesa, ma devono valere anche nel corso del procedimento tributario.

Attualmente, l'art. 6, par. 3, Trattato sull'Unione Europea ("TUE") sancisce che *"I diritti fondamentali garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, fanno parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali"*. Il richiamo alle tradizioni costituzionali deve essere letto quale rinvio alla giurisprudenza europea e ai principi comuni a tutti gli Stati. Ne deriva che nel rivolgere una richiesta di informazioni a un altro Stato membro le amministrazioni finanziarie attuano il diritto dell'Unione in base all'art. 51, par. 1 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea⁴⁵² e sono tenute a rispettare il principio giuridico del rispetto dei diritti di difesa.

5.2.1. Il principio del contraddittorio: la "lesività" dell'atto

L'art. 41 della Carta dei Diritti fondamentali dell'Unione europea, intitolato "Diritto ad una buona amministrazione" prevede che ogni individuo abbia diritto ad ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio. La Corte di Giustizia dell'Unione, in maniera similare, statuisce che: *"ogniqualevolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso"*

procedimento giurisdizionale dinanzi ad un tribunale, senza implicare alcun principio generale ed astratto, secondo cui le parti devono avere in ogni caso la facoltà di assistere ai colloqui svolti o di ricevere comunicazione di tutti i documenti presi in considerazione che coinvolgono altri soggetti. Il richiamo è alla Corte europea dei diritti dell'uomo, sentenza 19 luglio 1995, *Kerojärvi/Finlandia*, serie A, n. 322, p. 42 e 18 marzo 1997, *Mantovanelli/Francia*, *Recueil des arrêts et décisions*, 1997-II, par. 33. Di pari opinione anche avvocato generale Kokott, *cit.*, conclusioni al caso *Sabou*, che al punto 54 si riferisce all'applicabilità a *"judicial and quasi judicial proceedings"*.

⁴⁵¹ Corte Edu, sez. III, 21 febbraio 2008, ricorso n. 18497/03, *Affaire Ravon et autres c. France*. La decisione è tradotta in italiano su Riv. Dir. Trib., 2008, IV, p. 181 e ss. con nota di S. MULEO, *L'applicazione dell'art. 6 CEDU anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nel caso "RAvon e altri c. Francia" e le ricadute sullo schema processuale vigente*, p. 198.

⁴⁵² Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea 2012/C 326/02 pubblicata nel Gazzetta ufficiale n. 326 del 26/10/2012, p. 391-407. In base all'art. 51, par. 1, le disposizioni della Carta si applicano alle istituzioni, organi e organismi dell'Unione nel rispetto del principio di sussidiarietà, come pure agli Stati membri esclusivamente nell'attuazione del diritto dell'Unione. Pertanto, i suddetti soggetti rispettano i diritti, osservano i principi e ne promuovono l'applicazione secondo le rispettive competenze e nel rispetto del limite delle competenze conferite all'Unione nei trattati. Come affermato nella sentenza *Akeberg Fransson*, *cit.*, par. 19-22 e ripreso dall'Avvocato Kokott, conclusioni al caso *Sabou*, par. 38 e 39, l'art.51 par. 1 della Carta non è che la codificazione dei presupposti vevoli da tempo per l'applicazione dei principi generali del diritto.

*lesivo (...), i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione*⁴⁵³. La Corte di Giustizia, sebbene riconosca la tutela giurisdizionale effettiva quale principio generale di diritto dell'Unione derivante dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, interpreta che la piena garanzia del diritto al contraddittorio si espliciti al ricorrere di determinate condizioni.

Preliminarmente, occorre precisare che il diritto ad essere ascoltati sussiste non in relazione a tutte le decisioni amministrative ma solo per quelle che possono avere un'incidenza negativa⁴⁵⁴. Tale tutela è garantita solo nel caso di atti "lesivi", ovvero in caso di emissione di provvedimenti individuali che incidono sensibilmente sugli interessi di una persona. Analoga disposizione non è prevista nel caso di un procedimento di elaborazione degli atti a portata generale, quale il regolamento che è obbligatorio in tutti i suoi elementi e direttamente applicabile in tutti gli Stati membri⁴⁵⁵.

Il requisito della attitudine a cagionare pregiudizio sarebbe inoltre assente nel corso di una fase istruttoria di raccolta di informazioni ai fini di un accertamento. La Corte di giustizia nel caso *Sabou*⁴⁵⁶ ha concluso che *"l'amministrazione, quando procede alla raccolta di informazioni, non è tenuta ad informare il contribuente né a conoscere il suo punto di vista"*⁴⁵⁷. In precedenza, parimenti, la Corte di Giustizia⁴⁵⁸ aveva, seppur in

⁴⁵³ Corte di Giustizia, 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13, *Kamino e a.*, punto 30 con nota di A. MARCHESELLI, *Il contraddittorio va sempre applicato, ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, in Corr. Trib., 2014, 2536 e ss. Tale principio è stato espresso con analoghe formulazioni dalla Corte in innumerevoli pronunce che hanno ribadito il ruolo centrale della garanzia in ambiti molto diversi: tra le altre, dalla sentenza del 4 luglio 1963, causa C-32/62, *Alvis*, punto 1 A, in tema di licenziamento disciplinare di un dipendente pubblico comunitario all'ambito tributario; in materia di accise, con la sentenza del 12 dicembre 2002, causa C-395/00, *Cipriani*, p. 51. In entrambe le sentenze è messa in evidenza l'importanza di formulare osservazioni prima dell'emissione di un atto che pregiudichi in maniera sensibile gli interessi del destinatario.

⁴⁵⁴ Conclusioni avvocato generale Kokott al caso *Sabou* punto 50 richiamando alla sentenza della Corte di Giustizia del 24 ottobre 1996, C-32/95, Racc.p. I-5373, *Commissione c. Lisrestal e a.*, p. 22. Per la sussistenza di un diritto al contraddittorio sono determinanti in ultima analisi gli effetti che la decisione dispiega per la persona interessata (p. di risultato).

⁴⁵⁵ Corte di Giustizia, sentenza del 17 marzo 2011, causa C-221/09, caso *AJD Tuna*, par. 49-54.

⁴⁵⁶ Corte di Giustizia, 22 ottobre 2013, causa C-276/12, *Sabou v The Czech Republic*. La decisione della Corte segue la richiesta di un calciatore professionista (il signor Sabou) residente nella Repubblica ceca di verificare se, in base alla normativa europea un contribuente ha il diritto di conoscere della decisione di un'autorità fiscale di intraprendere una richiesta di informazioni ad un altro Stato membro ovvero di intervenire in tale giudizio.

⁴⁵⁷ Corte di Giustizia, 22 ottobre 2013, causa C-276/12, *Sabou v The Czech Republic*, cit., punto 41.

riferimento alla procedura di accertamento volta a vegliare sull'osservanza delle norme in materia di concorrenza, aveva affermato che il diritto di essere sentiti prima dell'adozione di un atto lesivo si iscrive essenzialmente nell'ambito dei procedimenti giudiziari o amministrativi volti a far cessare un'infrazione o a contestare un'incompatibilità con norme di legge. Nel caso di un procedimento⁴⁵⁹ che ha lo scopo “*di consentire alla Commissione di raccogliere la documentazione necessaria per accertare la verità e la portata di una determinata situazione di fatto o di diritto*”, l'adozione di un atto che possa incidere gli interessi di una persona è solo eventuale e subordinato alla circostanza che la Commissione ritenga che gli elementi di valutazione così riuniti giustificano tale provvedimento.

Il caso *Sabou* è la prima decisione in cui la Corte di Giustizia affronta la tematica del diritto di difesa del contribuente nell'ambito delle procedure di cooperazione amministrativa⁴⁶⁰. In tale sede, la Corte distingue “*nell'ambito dei procedimenti di controllo fiscale, la fase di indagine (o fase istruttoria) nel corso della quale vengono raccolte le informazioni (...), dalla fase contraddittoria (o fase di contenzioso), tra l'amministrazione fiscale e il contribuente cui essa si rivolge, la quale inizia con l'invio a quest'ultimo di una proposta di rettifica*”⁴⁶¹.

Secondo i giudici comunitari, l'obbligatorietà del contraddittorio non sarebbe richiesta dal diritto dell'Unione se non al termine delle indagini. La raccolta e l'elaborazione dei dati, infatti, non necessariamente conduce ad un avviso di accertamento idoneo a produrre effetti giuridici determinanti nei confronti del soggetto passivo. Tale evenienza, difatti, può anche non verificarsi nel momento in cui si riscontrasse, ad esempio, che il soggetto passivo ha correttamente sottoposto a tassazione i propri redditi. Tale affermazione è tanto più vera nel caso dello scambio automatico ove i dati vengono trasmessi in forma sistematica e non si prevede a priori, ovvero prima della trasmissione dei dati all'altro Stato, un'analisi basata su indici di rischio relativa a comportamenti potenzialmente evasivi⁴⁶².

⁴⁵⁸ Corte di Giustizia, 26 giugno 1980, causa C-136/79, *National Panasonic Uk c. Commissione delle Comunità Europee*, punto 21.

⁴⁵⁹ Trattasi di atti di esercizio dei poteri istruttori accertativi di cui all'art. 14, n. 3 del regolamento CEE n. 17 del 6 febbraio 1962 in materia di applicazione delle regole della concorrenza e abrogato nel 2003.

⁴⁶⁰ Con la sentenza C-420/98, *W.N. v. Staatssecretaris van Financien* del 13 aprile 2000, la Corte di Giustizia ha pronunciato sulle condizioni relative all'applicazione dello scambio automatico di informazioni disciplinato dalla Direttiva 77/799/EEC ma non sulla tematica del diritto di difesa.

⁴⁶¹ Corte di Giustizia, 22 ottobre 2013, causa C-276/12, *Sabou v The Czech Republic*, punto 40.

⁴⁶² Unico caso di esclusione è previsto nell'ambito dello scambio dei dati finanziari: per alcuni tipi di contribuenti e istituzioni finanziarie a basso rischio non si prevede l'invio di informazioni.

Il diritto ad essere ascoltati, ritenuto principio immanente del diritto dell'Unione⁴⁶³, non è ritenuto obbligatorio in una fase prodromica all'accertamento⁴⁶⁴, ma è rimandato formalmente al termine della procedura amministrativa istruttoria. Nelle proprie conclusioni⁴⁶⁵ inerenti il caso Sabou, l'Avvocato generale Kokott, identifica ulteriori motivazioni in base alle quali la necessità del rispetto del diritto ad essere ascoltati è esclusa nella fase istruttoria. Riprendendo la posizione dell'Avvocato Bot nella causa "M."⁴⁶⁶, l'avvocato Kokott indica che tale diritto di difesa ha un duplice ordine di funzioni: la preparazione di una decisione fondata e la tutela dell'interessato. In merito a tali considerazioni, l'Avvocato Generale precisa che la fase istruttoria può svolgersi senza intervento del contribuente in quanto comunque i suoi risultati sono destinati ad essere ponderati nella fase del contraddittorio che deve avvenire al termine della procedura istruttoria prima che la decisione finale sia stata adottata dall'autorità competente⁴⁶⁷. Inoltre, qualora, *"un interessato avesse il diritto di essere ascoltato prima di ogni singolo atto istruttorio di un'autorità amministrativa, l'onere collegato a questo atto costituirebbe piuttosto un ostacolo alla preparazione di una decisione fondata senza alcun significativo incremento della tutela dell'interessato"*⁴⁶⁸. La dottrina⁴⁶⁹ ha, tuttavia correttamente

⁴⁶³ Corte di Giustizia, 18 dicembre 2008, causa C 349-07, *Sopropé – Organizações de Calçado Lda contro Fazenda Pública*, par. 38. I giudici europei hanno stabilito che il rispetto dei diritti di difesa del destinatario di un atto potenzialmente lesivo deve essere garantito dagli Stati membri quand'anche la normativa comunitaria applicabile non preveda espressamente siffatta formalità. In questo senso anche la sentenza *Kamino*, cit., p. 31.

⁴⁶⁴ Corte di Giustizia, 22 ottobre 2013, causa C-276-12, *Sabou*, par. 41 e 45. La Corte, al punto 45, reputa che *"l'amministrazione quando procede alla raccolta di informazioni non è tenuta a informare il contribuente né a conoscere il suo punto di vista"* e sarà sempre possibile per uno Stato membro *"estendere il diritto al contraddittorio ad altri momenti della fase di indagine"*.

⁴⁶⁵ Conclusioni dell'Avvocato Generale Juliane Kokott presentate 6 giugno 2013, Causa 276/12, par. 50-53.

⁴⁶⁶ L'avvocato Generale Kokott richiama alle conclusioni presentate dall'avvocato generale Bot il 26 aprile 2012, *M.* causa C-277/11, paragrafi 35 e ss.

⁴⁶⁷ Sull'esistenza di eccezioni al diritto ad essere ascoltati nel caso che il riconoscimento del diritto in questione possa implicare il fallimento dello scopo del provvedimento amministrativo, si vedano le Conclusioni dell'avvocato generale Warner presentate il 30/4/1980, causa C-136/79, p. 2068 *National Panasonic contro Commissione*. In tal caso, lo scopo della decisione di procedere all'accertamento senza preavviso era quello di prevenire l'eventuale distruzione o dissimulazione di documenti rilevanti. Questa restrizione del diritto di essere ascoltati è stata anche riconosciuta dalla Corte nella sentenza del 3 settembre 2008, *Kadi e Al Barakaat International Foundation contro Consiglio e Commissione*, causa C-402/05 e C-415/05, Racc., p- I-6351, punti 338 e ss, riguardante casi di sicurezza internazionale derivanti da atti terroristici. Sotto questo profilo la Repubblica francese ha correttamente evidenziato, sostiene l'avvocato generale Kokott, nelle conclusioni al caso Sabou, punto 61, che le informazioni fornite dal soggetto passivo in merito ad una richiesta di informazioni possono essere tali da implicare il fallimento dello scopo del provvedimento amministrativo e/o da poter mettere in dubbio il valore di talune informazioni in quanto, ad esempio, i testimoni potrebbero essere influenzati nella loro deposizione.

⁴⁶⁸ Conclusioni dell'Avvocato Generale Juliane Kokott presentate 6 giugno 2013, Causa 276/12, par. 57.

affermato che una tutela del contribuente differita rispetto all'emissione o alla notificazione dell'avviso di accertamento non è indifferente in termini di onerosità a danno del contribuente. Si pensi ad esempio agli effetti del danno che può produrre nella sfera giuridica del destinatario una notifica di un atto che pur non avendo efficacia lesiva, comunque, comporta la necessità di rivolgersi ad un professionista per verificarne e comprenderne la natura⁴⁷⁰. D'altra parte il coinvolgimento del contribuente nella fase istruttoria potrebbe, inoltre, compromettere l'esito delle indagini⁴⁷¹.

Del resto, come già precedentemente affermato nella sentenza *Twoh International*⁴⁷², i giudici comunitari interpretano che la Direttiva 77/799/CEE, concepita per combattere l'evasione e l'elusione fiscale internazionale, fu adottata allo scopo di disciplinare la collaborazione tra le autorità tributarie degli Stati membri non conferendo diritti ai

⁴⁶⁹ A. MARCHESELLI, *Lo statuto del contribuente: condivisione dei principi comunitari e nazionali, riflessi sulla validità per gli atti*, in Dir. Prat. Trib., 2011, n. 82, 3, pp. 521-534; S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, 2001, Giappichelli ed., p. 281. Una tutela differita, inoltre, renderebbe difficoltoso far valere in giudizio eventuali vizi afferenti il procedimento istruttorio, a maggior ragione se riguardanti irregolarità svoltesi all'estero.

⁴⁷⁰ Corte di Cassazione, sezione tributaria, 26 febbraio 2009, n. 4622.

⁴⁷¹ Conclusioni Avvocato generale Kokott, caso Sabou, cit., par. 61. La stessa direttiva 77/799/CEE all'art. 2, par. 1, con riferimento allo scambio su richiesta, rammentava il fatto che l'assistenza transfrontaliera poteva essere attivata anche qualora non fossero state esaurite le abituali fonti di informazioni interne se questo avesse comportato mettere in pericolo i risultati dell'inchiesta. L'art. 2, par. 1 sanciva che "*l'autorità competente dello Stato cui la richiesta di informazioni è rivolta non è tenuta ad ottemperare a tale richiesta se risulta che l'autorità competente dello Stato richiedente non ha esaurito le abituali fonti di informazione che avrebbe potuto utilizzare, secondo le circostanze, per ottenere le informazioni richieste senza mettere in pericolo i risultati dell'inchiesta*". In dottrina: P. SELICATO, *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, in Rass. Trib., 2012, p. 351.

⁴⁷² Corte di Giustizia, sez. III, 27 settembre 2007, causa C-184/05, *Twoh International*, I, 7910, par. 31. Nel caso specifico la Corte ritiene che le amministrazioni hanno la facoltà di chiedere informazioni alla competente autorità di un altro Stato membro, ma che tale domanda, proposta come nel caso specifico, da un contribuente non costituisce un obbligo per l'Amministrazione finanziaria né conferisce diritti ai singoli. Il fatto che la direttiva sulla reciproca assistenza possa essere invocata da uno Stato per ottenere da altro Stato tutte le informazioni idonee a consentirgli di determinare correttamente l'ammontare delle imposte non impedisce alle stesse autorità interessate ad esigere dal contribuente stesso le prove che esse ritengano necessarie per valutare la corretta tassazione (par. 35).

singoli⁴⁷³. Tale orientamento è stato condiviso recentemente anche dall'Avvocato Generale Wathelet nelle Conclusioni al caso *Berlio*⁴⁷⁴.

Le autorità di ciascuno Stato membro devono fare in modo che sia osservato il diritto di essere ascoltati anche se tale diritto non ha disciplinato in maniera espressa tale procedura⁴⁷⁵. Tuttavia, prosegue la Corte nel caso *Sabou* al punto 44, il rispetto dei diritti della difesa non esige la partecipazione di quest'ultimo alla richiesta di informazioni inoltrata da uno Stato membro all'altro.

L'obbligo di coinvolgimento del contribuente non sarebbe parimenti richiesto dalla CEDU come interpretato dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo che non ha ravvisato nella mancata comunicazione al contribuente una lesione del diritto al rispetto della vita privata e familiare, di cui all'art. 8⁴⁷⁶.

Tanto premesso, occorre precisare che i principi generali del diritto dell'Unione e della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea⁴⁷⁷ operano solo come uno standard

⁴⁷³ In dottrina segue questa tesi: R. CASTIGLIONE, *Cooperazione tra autorità fiscali, accertamento tributario e garanzie del contribuente*, in *Giustizia tributaria*, 2009, p. 295, secondo la quale i limiti che regolano la cooperazione sono limiti potestativi con ampio spazio discrezionale per la regolamentazione interna, conseguentemente il contribuente potrà opporsi alla procedura soltanto nei limiti in cui almeno uno dei Paesi coinvolti preveda delle forme di tutela all'interno della propria legislazione. B.J.M. TERRA, P. WATTEL, *European Tax Law*, p. 676 ritengono invece che taluni obblighi, come quello di segretezza, siano provvisti di effetto diretto e quindi idoneo a creare diritti ed obblighi direttamente in capo ai singoli

⁴⁷⁴ Conclusioni dell'Avvocato Generale Melchior Wathelet presentate il 10 gennaio 2017, causa C-682/15, *Berlio* *Investment Fund SA contro Directeur de l'administration des Contributions directes*, punti 79 e 108.

⁴⁷⁵ Corte di Giustizia, caso *Sabou*, *cit.* p. 38.

⁴⁷⁶ Corte EDU, nell'applicazione n. 75292/10, *Othymia Investments BV v. The Netherlands*, applicazione del 16 giugno 2015 punto 44, in un caso di richiesta di informazioni inoltrata dall'autorità spagnola a quella olandese nell'ambito della direttiva n. 77/799/CEE, ha stabilito che non vi era alcun obbligo discendente dall'art. 8 della CEDU, pur ammettendo che le investigazioni tributarie possano impattare nel godimento dei diritti ivi disciplinati, di una notificazione preventiva al contribuente in caso di scambio di informazioni.

⁴⁷⁷ A questo proposito, occorre notare che la Corte di Giustizia nel caso *Sabou*, nel par. 25, ha concluso che la Carta Europea non fosse applicabile al caso concreto *ratione temporis*, in quanto essendo stata giuridicizzata con il Trattato di Lisbona con decorrenza dal 1 dicembre 2009 e che, pertanto, non poteva essere invocata per richieste di informazioni presentate ed evase prima di tale data. Tale considerazione sembra alquanto debole poiché tali disposizioni normative sono state dichiarate e non create in quanto già esistenti anche perché la Carta di Nizza si ispira alla CEDU e recepisce gran parte dei principi costituzionali degli Stati membri. Nel caso *Ravon* infatti, Corte Edu, sez. III, 21 febbraio 2008, ricorso n. 18497/03, *Affaire Ravon et Autres c. France*, la Corte stabilì che le disposizioni interne per non entrare in contrasto con l'art. 6 Cedu devono permettere al contribuente di esercitare il proprio diritto di difesa anche a fronte di una verifica fiscale antecedente alla formale emissione dell'avviso di accertamento. Per un approfondimento: S. MULEO, *L'applicazione dell'art. 6 CEDU anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nel caso "Ravon e altri c. Francia" e le ricadute sullo schema processuale vigente* in Riv. Dir. trib., 2008, IV, 198. In ogni caso, la Corte rileva che dette considerazioni non sarebbero state di

minimo di protezione e che gli Stati Membri possono estendere il diritto di essere ascoltati anche alla fase istruttoria coinvolgendo il contribuente della fase di raccolta di informazioni oppure nell'esame per testimoni ma che tale opportunità rimane una facoltà degli Stati membri essendo le procedure amministrative di competenza dei singoli Stati. In conclusione, la normativa europea non preclude, in linea di principio, che le disposizioni domestiche possano estendere anche alla fase istruttoria il diritto dei contribuenti ad essere coinvolti nelle procedure di scambio. Questa considerazione, tuttavia, apre ad un'ulteriore conseguente problematica in merito ad una tutela effettiva e omogenea del contribuente coinvolto in uno scambio di informazioni comunitario a causa della possibili molteplicità e differenza di meccanismi di tutela previsti all'interno dell'Unione.

5.2.2. Autonomia procedurale: problemi in merito ad una tutela effettiva

Come visto, la cooperazione in ambito internazionale è quell'attività posta in essere dall'autorità competente di uno Stato con mezzi e procedure di stampo amministrativo "autonome" al fine di consentire ad altro Stato il perseguimento di finalità fiscali⁴⁷⁸. La scelta di tali mezzi è attuata, come precisato anche dalla Corte di Giustizia, caso *Sabou*, par. 45 e 46 della sentenza, lasciando gli Stati membri liberi di organizzare tali modalità procedurali con strumenti e regole interne. La Corte di Giustizia ha precisato che le condizioni con le quali è garantito il rispetto dei diritti della difesa rientrano nella sfera del diritto nazionale, purché i provvedimenti adottati in tal senso siano dello stesso genere di quelli di cui beneficiano i singoli in situazioni di diritto nazionale comparabili (principio di equivalenza) e non rendano in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (principio di effettività)⁴⁷⁹. In pratica, tuttavia, la Corte di Giustizia, prendendo atto della molteplicità degli ordinamenti e del principio di autonomia procedurale ha salvaguardato il principio di effettività e non discriminazione nei confronti di contribuenti sottoposti ad accertamenti con procedure istruttorie svoltesi nell'ambito nazionale, ma nulla ha disposto in merito a situazioni in cui diversi ordinamenti sono coinvolti. Il principio di equivalenza sarebbe rispettato con riferimento alle procedure applicabili all'interno di un singolo Stato, mentre laddove la fase istruttoria coinvolga richieda la cooperazione amministrativa di un altro Stato,

aiuto al caso *Sabou* in quanto l'art. 41, par. 2a) della Carta risulta vincolante solo per le istituzioni e organizzazioni, agenzie e uffici dell'Unione Europea e non è applicabile alle autorità degli Stati membri come sottolineato dalla Commissione e dall'Avvocato generale Kokott nelle sue Conclusioni, *Sabou* (C-276/12) paragrafo 32, citano anche la sentenza della Corte di Giustizia del 21/11/2011 C-482/10, *Cicala*, p.28.

⁴⁷⁸ G. MARINO, *La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2, 2010.

⁴⁷⁹ Corte di Giustizia cause riunite C 129 e 130-13, sentenza del 3/7/2014, casi *Kamino International Logistics BV e Datema Hellmann Worldwide Logistics BV*, par. 82.

l'equivalenza delle garanzie procedurali nei confronti di un contribuente non potrebbe essere garantita. In quest'ultimo caso, difatti, i Paesi interessati applicano le procedure proprie interne dettate dalle legislazioni nazionali che risulteranno in tutta probabilità differenti tra loro e conseguentemente genereranno un sistema procedurale alquanto disomogeneo. In altre parole, il sistema di mutua assistenza amministrativa, in assenza di un quadro comunitario di riferimento, causerebbe una sorta di jeopardizzazione del livello di protezione con penalizzazione dei contribuenti residenti in quei Paesi che prevedono forme di tutela più blande⁴⁸⁰. La posizione della Corte che non ha stabilito criteri uniformi o armonizzati di tutela è stata criticata da gran parte della dottrina⁴⁸¹, in quanto è stato evidenziato che, per effetto dello scambio di informazioni, la protezione e le tutele accordate ai contribuenti potrebbero subire delle limitazioni e condurre a situazioni in base alle quali un soggetto sia sottoposto a una tutela meno incisiva di quella che avrebbe avuto se la procedura istruttoria fosse stata attuata interamente nello Stato di residenza. Questa considerazione, inoltre, implica che un contribuente per poter esercitare un pieno diritto di difesa nei confronti di un avviso di accertamento fondato su dati che sono stati raccolti e trasmessi da un altro Stato membro sulla base della propria normativa interna, dovrebbe essere in grado di valutare e contestarne l'accuratezza o il valore probatorio e, in pratica, di conoscere anche la normativa dell'altro Stato coinvolto. La dottrina ritiene che la Corte di Giustizia avrebbe dovuto spingersi nel considerare la protezione di tali diritti secondo un quadro normativo europeo comune⁴⁸², garantendo la possibilità al contribuente di verificare la correttezza delle informazioni in maniera non discriminatoria⁴⁸³. Ci si potrebbe, dunque, chiedere se il principio di autonomia procedurale, rimesso alla disciplina nazionale, pur in ottemperanza ai principi di effettività e equivalenza, nell'accezione sopra indicata, garantisca una tutela adeguata delle situazioni soggettive, conformemente alle norme

⁴⁸⁰ P. MASTELLONE, *L'Unione europea non riconosce participation rights al contribuente sottoposto a procedure di mutua assistenza amministrativa tra autorità fiscali*, Riv. Dir. Trib. n. 1 /2014, p. 378; A. P. DOURADO, "Exchange of information and validity of global standards in tax Law: abstractionism and expressionism or where the truth lies", EUI Working Papers, Robert Schuman Centre for Advanced Studies, RSCAS 2013/11.

⁴⁸¹ J.M. CALDERÓN CARRERO, A. QUINTAS SEARA, "The taxpayer's right of defence in cross-border exchange of information procedures", in Bulletin for international taxation, 2014; G. MARINO, *Indagini tributarie e cooperazione internazionale*, in Corr. Trib. 2009, 44, 3600-3607; F. PITRONE, *Lo scambio di informazioni e la direttiva 2011/16/UE in materia di cooperazione amministrativa: innovazioni e profili critici*, in Diritto e Pratica tributaria internazionale, 2, 2012, p. 463-489.

⁴⁸² Nonostante le raccomandazioni e gli standard internazionali di trasparenza e di scambio di informazioni emanate dal Global Tax Forum abbiano contribuito a creare un livello di omogeneità dei poteri amministrativi legati ad esempio all'accesso di informazioni relativamente ai beneficiari effettivi di conti e altre attività finanziarie, tuttavia, la tutela del contribuente è un aspetto che sia a livello internazionale che comunitario non è stato oggetto di garanzie specifiche.

⁴⁸³ J.M. CALDERÓN CARRERO, A. QUINTAS SEARA, "The taxpayer's right of defence in cross-border exchange of information procedures", in Bulletin for International Taxation, 2014.

comunitarie⁴⁸⁴. Di certo, il contribuente si trova a fronteggiare una situazione più complessa di quella che avrebbe subito nel caso in cui le informazioni rilevassero unicamente in ambito domestico, in quanto lo stesso si troverebbe a dover analizzare i diritti e gli obblighi afferenti ad almeno due differenti giurisdizioni fiscali, quella dello Stato richiedente e quella dello Stato richiesto, le quali non sono né armonizzate né coordinate nell'ambito delle procedure di assistenza amministrativa in ambito europeo. Una problematica simile è stata oggetto di analisi da parte delle Corti italiane. La giurisprudenza⁴⁸⁵ italiana si è trovata più volte a pronunciarsi sulla notifica di una cartella esattoriale effettuata dall'amministrazione italiana nell'interesse e per conto dell'amministrazione tedesca volta a consentire la procedura di riscossione di un debito tributario di competenza di tale ultimo paese. L'orientamento giurisprudenziale italiano sull'argomento concorda nel ritenere che un atto amministrativo regolato da legge italiana ed emesso in Italia da un'autorità ivi residente è impugnabile davanti al giudice italiano non essendo concepibile l'impugnazione davanti al giudice tedesco⁴⁸⁶. La validità degli atti concerne esclusivamente l'ordinamento nel quale vengono posti in essere, sarebbe, pertanto, precluso al giudice italiano qualificare invalido un atto in base a norme appartenenti ad ordinamenti stranieri⁴⁸⁷. Il privato si troverebbe, come evidenziato da parte della dottrina, a raffrontarsi con una disciplina interna e con mezzi di tutela domestici, non essendo nessuna azione spettante al soggetto leso dinanzi al giudice in cui l'illecito è stato compiuto⁴⁸⁸.

Il ricorso avverso l'atto amministrativo italiano va effettuato solo per vizi propri; mentre le contestazioni effettuate nel merito della pretesa tributaria rappresentano materia sottratta alla giurisdizione italiana. Tale interpretazione, *mutatis mutandis*, trasportata nell'ipotesi dello scambio di informazioni, appare conforme con quanto indicato dalla Corte di Giustizia

⁴⁸⁴ A. ADINOLFI, La tutela giurisdizionale nazionale delle situazioni soggettive individuali conferite dal diritto comunitario, contributo alla XXXIII tavola Rotonda di diritto comunitario – Milano, 24 novembre 2000, L'influenza del diritto comunitario sul diritto processuale interno, in *Il diritto dell'Unione Europea*, 2001, n. 1, p. 42.

⁴⁸⁵ Cassazione civ., sez. V, sentenza del 28 marzo 2014, n. 7328; Cassazione civ., Sez V, sentenza, 11 novembre 2011, n. 23597; Cassazione civ., sez. unite, sentenza 23 aprile 2009, n. 9671; Cassazione, sez. unite, 17 gennaio 2006, n.760. La giurisprudenza ritiene che spetta all'autorità dello stato in cui è sorta l'obbligazione tributaria il compito di accertarne la sussistenza e di formare atti impositivi e il titolo esecutivo secondo le leggi vigenti in quell'ordinamento, mentre compete all'autorità dello Stato che effettua la riscossione il compito di gestire gli atti riferiti a tale fase esecutiva, compresa la lite relativa alle eventuali illegittimità che in tale fase si sono verificate.

⁴⁸⁶ Cassazione, sez. unite, 17 gennaio 2006, n.760.

⁴⁸⁷ Sul tema di veda: A.P. DOURADO, *Exchange of information and validity of global standards in tax Law: Abstractionism and expressionism or where the truth lies*, EU Working Papers, Robert Schuman Centre for Advanced Studies, RSCAS 2013/11. In Italia si veda la citata giurisprudenza, tra cui, Cass., Sez. Un. 17/1/2006, n. 760.

⁴⁸⁸ A. FEDELE, *Prospettive e sviluppi della disciplina dello "scambio di informazioni" tra Amministrazioni Finanziarie*, in *Rass. Trib.*, 1999, I, pp. 49-58.

nella sentenza *Sabou*. La perplessità che permane è relativa al fatto che, nelle ipotesi di riscossione, il contribuente può opporsi nella sede giurisdizionale di ciascuno Stato competente alla procedura di emissione del relativo atto; nel caso dello scambio di informazioni, eventuali irregolarità procedurali, essendo inerenti ad una fase istruttoria eseguita e regolata da norme domestiche⁴⁸⁹ non potranno in linea di principio essere fatte valere se non nella sede giurisdizionale dello Stato che ha emesso l'avviso di accertamento. Tale conclusione non è contraddetta dalle Conclusioni dell'Avvocato Generale Wathelet al caso *Berlioz* nelle quali si sottolinea che al giudice chiamato a decidere in merito al rifiuto di un soggetto di fornire all'autorità fiscale di residenza i dati richiesti da un'altra amministrazione fiscale non compete un'analisi del contesto giuridico e di fatto esistente nello Stato che ha avanzato la richiesta di informazioni⁴⁹⁰. Il frazionamento, inoltre, della regolamentazione dei diritti procedurali garantiti al contribuente, attribuita in questo modo agli Stati membri coinvolti nel procedimento di assistenza amministrativa (i.e in fase istruttoria, notificatoria degli atti tributari o anche riscossiva) comporterebbe che il contribuente potrebbe essere tenuto a difendersi in due o più ordinamenti⁴⁹¹.

In ambito internazionale, l'analisi di alcuni casi giurisprudenziali statunitensi mostra parimenti che il giudice di uno Stato non ha competenza a conoscere la normativa interna del Paese richiedente, pertanto, l'operato dell'amministrazione finanziaria dello Stato richiesto sarà considerato legittimo se le indagini istruttorie sono state eseguite ottemperando la richiesta dell'altro Stato contraente e rispettando le disposizioni procedurali domestiche. Nel caso *Mazurek*⁴⁹², l'autorità fiscale statunitense, rispondendo a una richiesta di informazioni dell'autorità fiscale francese, intraprese le attività istruttorie necessarie per le indagini finanziarie nei confronti del sig. Mazurek. Quest'ultimo si oppose a tale provvedimento adducendo che dette indagini non potevano essere autorizzate in quanto, per il periodo d'imposta cui le informazioni si riferivano, la residenza fiscale in Francia dello stesso non era stata ancora accertata. La corte statunitense, tuttavia, sancì che, anche se la legge francese richiedeva all'amministrazione fiscale interna di sospendere la propria

⁴⁸⁹ Come si seguito precisato, occorre sottolineare che la fase istruttoria, considerata nello scambio automatico, non si traduce in un atto autonomamente impugnabile.

⁴⁹⁰ Conclusioni dell'Avvocato Generale Melchior Wathelet presentate il 10 gennaio 2017, causa C-682/15, *Berlioz Investment Fund SA contro Directeur de l'administration des Contributions directes*, punto 105 nel quale l'Avvocato Generale afferma: "Imporre un esame giuridico dettagliato al giudice dello Stato interpellato presupporrebbe una conoscenza approfondita del contesto di fatto e giuridico esistente nello Stato richiedente che non può essergli imposta e non potrebbe peraltro neppure essere realizzata".

⁴⁹¹ P. MASTELLONE, "L'Unione europea non riconosce *participation rights* al contribuente sottoposto a procedure di muta assistenza amministrativa tra autorità fiscali", Riv. Dir. Trib. n. 1 /2014, p.391.

⁴⁹² Corte d'Appello degli Stati Uniti, Quinto Circuito, 7 novembre 2001, n. 00-31430, Zbigniew Emilian Mazurek, plaintiff- appellant, v. United States of America, Defendant –appellee.

attività istruttoria in pendenza di giudizio circa la determinazione della residenza fiscale di un individuo, non vi era alcun elemento per ritenere che la richiesta di informazioni avanzata dalla autorità francese non avesse uno scopo legittimo, consistente nella corretta determinazione degli obblighi tributari del sig. Mazurek⁴⁹³. Conseguentemente, non vi era alcun motivo di dubitare della buona fede dell'operato dell'autorità fiscale americana (c.d. "IRS") nell'ottemperare il dovere di scambiare le informazioni imposto dalla Convenzione bilaterale. In ossequio, infatti, alla disciplina interna americana ed, in particolare, al rispetto dei cosiddetti "criteri Powell"⁴⁹⁴, la legittimità di un procedimento amministrativo è valutata con riferimento alla buona fede dell'IRS senza tuttavia che la stessa sia tenuta a entrare nel merito della legittimità della richiesta inoltrata dall'altro Stato contraente⁴⁹⁵.

Analogamente in un altro caso americano, la Corte distrettuale dell'Arizona⁴⁹⁶, stabilì la correttezza dell'operato dell'IRS nel caso di una richiesta di scambio di informazioni proveniente dall'autorità fiscale messicana circa le consistenze finanziarie di un proprio cittadino, nonostante l'intervenuta decadenza dei termini accertativi in detto Stato. Anche in questo caso, i giudici statunitensi sancirono che non spetta all'autorità fiscale del Paese richiesto verificare le condizioni di legittimità interne alla giurisdizione richiedente, e che l'operato dell'IRS deve essere considerato legittimo in quanto svolto in ossequio alla Convenzione bilaterale, in buona fede e perseguendo un fine legittimo, rispettando, in altre parole, i criteri Powell in vigore negli Stati Uniti⁴⁹⁷.

⁴⁹³ Caso Mazurek: punto B.1: "Therefore, even if French law requires the FTA (French Tax Administration) to suspend its investigation pending resolution of the residency appeal, there is no indication that the FTA's purpose is not legitimate in any way".

⁴⁹⁴ Detti criteri sono stati identificati con la sentenza della Suprema Corte degli Stati Uniti, 23 novembre 1964, *Stati Uniti contro Powell*, 379 U.S. 48, 57-58, 14 AFTR2d 5942 (1964). In base ad essi: un procedimento istruttorio di carattere amministrativo è considerato legittimo quando: i) le investigazioni sono condotte perseguendo un fine legittimo; ii) l'istruttoria è rilevante a predetto fine iii) l'informazione non è già in possesso dell'amministrazione finanziaria statunitense; iv) l'istruttoria è stata condotta rispettando tutti i passi previsti dalla normativa amministrativa.

⁴⁹⁵ A.P. DOURADO, "Exchange of information and validity of global standards in tax Law: Abstractionism and expressionism or where the truth lies", EUI Working Papers, Robert Schuman Centre for Advanced Studies, RSCAS 2013/11, p. 13.

⁴⁹⁶ US District Court for District of Arizona, 5 dicembre 2000, Docket n. CIV 00-281, 86, AFTR 2d 2000-7356, *Francisco Alatorre Urtuzuastegui v. U.S.*

⁴⁹⁷ Nel caso *United States District Court for the Districts of Arizona*, 10 febbraio 2015, n. CV99-01794_PHX-JAT, *Aloe Vera of America Inc v. United States*, invece, l'operato dell'IRS fu condannato. Secondo la ricostruzione, l'IRS e l'autorità fiscale giapponese compirono alcune verifiche simultanee nei confronti di un contribuente; tuttavia alcuni dati specifici delle investigazioni condotte apparvero pubblicate su alcuni giornali giapponesi insieme ad alcuni elementi speculativi. A seguito di queste notizie, l'IRS decise di sospendere lo scambio di informazioni con il Giappone e il contribuente giapponese citò in giudizio l'IRS per aver trasmesso informazioni non veritiere ma basate su speculazioni. La Corte condannò l'IRS ai danni sebbene in forma molto limitata (1000 dollari per ciascuno dei ricorrenti) perché non

Il diritto internazionale tributario non stabilisce quali possano essere i criteri per definire un fine come illegittimo, tuttavia, si ritiene esemplificativo l'orientamento della Corte Permanente di Arbitrato⁴⁹⁸, supportato da parte della dottrina⁴⁹⁹, che ha negato la validità dello scambio di informazioni sul presupposto che i dati trasmessi sarebbero stati utilizzati, nel caso considerato dalla Corte, per persecuzione politica⁵⁰⁰. Di conseguenza, sebbene dall'esame effettuato, sembrerebbero molto limitate le possibilità (finalità illegittime, persecuzioni razziali) in base alle quali un contribuente possa opporsi o essere tutelato nell'ambito dell'attività istruttoria svolta nello Stato richiesto, parte della dottrina⁵⁰¹ ritiene, in base alla lettura della citata sentenza *Ravon contro Francia* della Corte EDU, che, se durante la fase di indagine dovesse verificarsi una violazione dei diritti protetti dalla CEDU, dovrebbe essere garantito al contribuente il diritto a ricorrere. In altre parole il

fu dimostrato il danno subito dal contribuente a seguito della pubblicazione sui media giapponesi delle notizie non veritiere circa le proprie obbligazioni tributarie.

⁴⁹⁸ Corte Permanente di Arbitrato, caso n. AA227 Final Award del 18 luglio 2014, *Yukos Universal Limited (isle of Man) v. The Russian Federation*, dove la Corte ritenne, al par. 756, che: “the primary objective of the Russian Federation was not to collect taxes but to bankrupt Yukos and appropriate its valuable assets” con traduzione libera: “il fine perseguito dalla Federazione Russa non era tanto quello di attuare una procedura di riscossione tributaria quando di portare Yukos alla bancarotta e all'appropriazione dei suoi ingenti capitali”.

⁴⁹⁹ A.P. DOURADO, “Exchange of information and validity of global standars in tax Law: Abstractionism and expressionism or where the truth lies”, EUI Working Papers, Robert Schuman Centre for Advanced Studies, RSCAS 2013/11, p. 13; S.B. COHEN, *Does Switzerland's Tax Haven for Offshore accounts violate internationally recognised human rights?*, (2013), Georgetown Law Faculty Publications and Other Works, Paper 1242. L'autore sostiene che sebbene nessun trattato faccia riferimento ai diritti umani, non vi è dubbio che la mancanza di un'equa imposizione abbia degli effetti anche sugli effetti redistributivi del redditi e quindi sull'equità. Secondo l'autore, tuttavia, la Convenzione internazionale per i diritti dell'Uomo e del cittadino che fa generalmente riferimento agli atti compiuti da uno Stato all'interno del proprio territorio, potrebbe essere considerata applicabile anche nel caso in cui l'operato di uno Stato abbia effetti extraterritoriali. Per l'autore, quindi, si potrebbe sostenere la soluzione proposta dall'Università di Maastricht e dalla Convenzione internazionale dei giuristi in merito alla proposta di applicare i c.d. “Maastricht Principles”: “A State has obligations to respect, protect and fulfill economic rights recognized by ESC Covenant in... situations over which State acts or omissions bring about foreseeable effects on the enjoyment of economic, social and cultural rights, whether within or outside its territory” and “in situations in which State is in a position to exercise decisive influence or to take measures to realize economic, social cultural rights extraterritorially, in accordance with international law”. A questa estensione, tuttavia, Cohen contrappone l'esigenza di porre delle limitazioni allo scambio o la creazione di un organo sopranazionale con funzioni di monitoraggio, qualora l'invio delle informazioni fosse richiesto da un paese “brutal, oppressive and a systematic violator of basic human rights”.

⁵⁰⁰ Tribunale Federale Svizzero, 13 agosto 2007, IA.15/2007, p. 4 “l'ensemble de ces elements corrobore clairement le soupçon selon lequel la procédure pénale serait en l'occurrence instrumentalisée par le pouvoir en place, dans le but de mettre au pas la classe des riches “oligarches” et d'écarter des adversaires politiques potentiels ou declares”. Sull'argomento : A. P. DOURADO, *Exchange of information and validity of global standars in tax Law: Abstractionism and expressionism or where the truth lies*, EUI Working Papers, Robert Schuman Centre for Advanced Studies, RSCAS 2013/11, p. 13.

⁵⁰¹ A. GARCIA PRATS, G. MELIS, *Scambio di informazioni e diritti dei contribuenti*, cit., p. 285.

contribuente deve essere messo in condizione di proporre appello per richiedere l'interruzione immediata dell'attività illecita e dannosa e di richiedere il risarcimento dei danni all'amministrazione, indipendentemente dalla contestazione o dall'annullamento dell'atto amministrativo finale, potenziale e successivo emesso in conseguenza di tale attività. Il caso di specie, infatti, riguardava l'applicabilità dell'art. 6, par. 1 della CEDU a controversie concernenti la legittimità di indagini condotte in locali adibiti a residenza del contribuente e di sequestri contestati dai ricorrenti. In primo luogo la Corte riconobbe il carattere civile del diritto al rispetto della propria abitazione; in secondo luogo, sancì l'illiceità delle norme francesi nel punto in cui non permettevano ai cittadini di essere ascoltati e di proporre ricorso in merito all'esame dei fatti posti alla base dell'autorizzazione contestata. La possibilità di proporre ricorso alla Corte Suprema non fu considerato elemento sufficiente a una tutela effettiva del contribuente, in quanto tale strumento non consente l'esame dei fatti, ma solo delle questioni di diritto.

Nello specifico caso dello scambio automatico di informazioni, in realtà, il richiamo alla possibilità di tutela dei diritti personali quali il diritto alla vita privata e familiare, del proprio domicilio e della propria corrispondenza, come nel caso sopra citato, o anche nei confronti di altre irregolarità istruttorie non sembra di possibile applicazione, perché in questo caso le informazioni scambiate sono già disponibili su un database e sono acquisite dalle amministrazioni finanziarie attraverso una mera raccolta di dati senza l'esercizio di poteri specifici di indagine⁵⁰².

5.3. Caratteristiche del contraddittorio: la manifestazione “utile” del punto di vista del contribuente

Il rispetto dei diritti alla difesa implica che il contribuente sia stato messo in condizione di manifestare utilmente il proprio punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione e che quest'ultima esamini con l'attenzione necessaria le osservazioni della persona o dell'impresa coinvolta⁵⁰³. Dall'analisi di alcune pronunce della Corte di Giustizia è possibile delineare cosa si intenda per “utilmente”.

⁵⁰² F.A. GARCIA PRATS, G. MELIS, *Scambio di informazioni e diritti dei contribuenti*, cit., p. 305.

⁵⁰³ Corte di Giustizia 18 dicembre 2008, causa C 349-07, Sopropé c. Fazenda Publica, par. 25; CGUE, sentenza del 17 dicembre 2015, causa C-419/14, Web Mind Licenses Kft, p. 84. In questo senso anche la sentenza C-276/12, Sabou, punto 38.

5.3.1 Un congruo termine temporale

Innanzitutto, con la sentenza, caso *Sopropé*⁵⁰⁴, la Corte ha valutato che il destinatario di un atto che incide sensibilmente sui suoi interessi affinché possa manifestare utilmente il proprio punto di vista, deve usufruire di un termine ragionevole per presentare le proprie osservazioni⁵⁰⁵. Quand'anche la normativa comunitaria applicabile non preveda espressamente siffatta formalità, tale garanzia deve essere fornita dagli Stati membri e deve essere tale per cui non sia praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti di difesa conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario⁵⁰⁶. La verifica dell'idoneità dei termini applicati al fine di consentire all'interessato una difesa effettiva delle proprie ragioni comporta anche il controllo della concreta possibilità per l'amministrazione di tenerne conto nel provvedimento finale. Spetta al giudice nazionale verificare che nel singolo caso il termine impartito dall'amministrazione nell'ambito della forbice di riferimento sia confacente alla situazione della persona o dell'impresa coinvolta e che abbia loro consentito di esercitare i loro diritti di difesa nel rispetto dei principi di effettività⁵⁰⁷. Il termine ragionevole appare pertanto flessibile e adattabile alle circostanze specifiche della causa analogamente a quanto affermato anche dalla Corte EDU ai fini del diritto a un equo processo⁵⁰⁸. Il termine per l'esercizio della difesa potrebbe richiedere anche il coinvolgimento di altri soggetti o la presentazione di ulteriori prove, pertanto, in taluni casi potrebbe essere ammessa una dilatazione dello spazio procedimentale di esplicazione del diritto ad essere ascoltati. Sebbene non esplicitamente affermato, emerge, come corollario, il

⁵⁰⁴ Corte di Giustizia 18 dicembre 2008, causa C 349-07, *Sopropé c. Fazenda Publica*, par. 50. La corte indica che spetta solamente al giudice nazionale verificare se le osservazioni trasmesse siano state tenute in debita considerazione da parte dell'amministrazione finanziaria. Nel caso di specie, la Sopropé, società portoghese operante nel settore calzaturiero, a seguito di un'importazione di un lotto proveniente dalla Cambogia, era stata raggiunta da un avviso contenente l'obbligo di versamento di maggiori dazi doganali in quanto l'amministrazione aveva verificato la falsa provenienza dei beni che quindi non potevano usufruire di un'aliquota agevolata. La società aveva lamentato che i termini concessi per poter presentare le proprie difese non erano adeguati. La Corte ha risposto che pur in assenza di un vincolo di carattere comunitario, come nel caso di specie, il diritto di audizione deve essere assicurato dagli Stati membri.

⁵⁰⁵ Corte di Giustizia 18 dicembre 2008, causa C 349-07, *Sopropé c. Fazenda Publica*, par. 37. la Corte parla di un termine "sufficiente."

⁵⁰⁶ Corte di Giustizia 18 dicembre 2008, causa C 349-07, *Sopropé c. Fazenda Publica*, par. 38.

⁵⁰⁷ Corte di Giustizia 18 dicembre 2008, causa C 349-07, *Sopropé c. Fazenda Publica*, par. 43. Nel par. 44. la Corte afferma che in caso di importazioni effettuate con paesi asiatici, "*possono assumere rilevanza anche elementi quali la complessità delle operazioni di cui trattati, la distanza, o ancora la qualità dei rapporti solitamente intrattenuti con le amministrazioni competenti. Deve altresì tenersi conto delle dimensioni dell'impresa e del fatto che essa intrattenga o meno abituali relazioni commerciali con i paesi in questione*".

⁵⁰⁸ Corte EDU, 12 ottobre 1989, n. 7909/74, X e Y, c. Austria e anche Corte EDU, 13 dicembre 2011, n. 20508/08, Berzinis c. Lituania; Corte EDU, 9 ottobre 2007, n. 52479/99, Rybacki c. Polonia.

dovere per l'amministrazione procedente di motivare il proprio atto anche alla luce delle osservazioni presentate dall'interessato⁵⁰⁹.

5.3.2. Il diritto di difesa alla luce del principio di buona amministrazione

Ulteriore caratteristica del diritto ad essere ascoltati, come precisato dalla Corte di Giustizia⁵¹⁰, è di consentire “*di correggere un errore o far valere elementi relativi alla loro situazione personale tali da far sì che la decisione sia adottata o non sia adottata, ovvero abbia un contenuto piuttosto che un altro*”⁵¹¹. Tramite l'azione congiunta dell'esercizio dei diritti alla difesa e in virtù del dovere di motivazione conseguente, il contribuente può concorrere alla determinazione dell'atto e sollecitare, conseguentemente, un controllo giudiziale della legittimità dell'azione amministrativa condotta nei suoi confronti.

L'osservanza del diritto di difesa implica, in linea di principio, che lo Stato membro richiesto fornisca informazioni anche riguardo alle indagini che sono alla base del risultato comunicato⁵¹². In ogni procedimento le informazioni e i punti di vista sulla base delle quali l'autorità fiscale la propria richiesta devono essere rese conoscibili alla parte.

Il diritto di far valere le proprie osservazioni prima che sia adottata una decisione, ha l'obiettivo di consentire all'autorità amministrativa di correggere un errore o far valere elementi tali da far sì che la decisione sia adottata o non sia adottata, ovvero che abbia un contenuto piuttosto che un altro, in tal modo garantendo una tutela effettiva della persona e allo stesso tempo che sia evitato del contenzioso inutile. Come accennato in precedenza, a tale diritto corrisponde il dovere per l'amministrazione competente di prestare tutta l'attenzione necessaria alle osservazioni avanzate, esaminando in modo accurato e imparziale tutti gli elementi rilevanti della fattispecie e motivando sufficientemente la sua decisione⁵¹³.

La Corte di Giustizia⁵¹⁴ ha successivamente precisato che una violazione dei diritti alla difesa, in particolare del diritto di essere sentiti, determina l'annullamento del

⁵⁰⁹ G. RAGUCCI, Il contraddittorio come principio generale nel diritto comunitario, cit., pp. 591 e ss.

⁵¹⁰ Corte di Giustizia 18 dicembre 2008, causa C 349-07, *Sopropé c. Fazenda Publica*, par. 49.

⁵¹¹ Corte di Giustizia 18 dicembre 2008, causa C 349-07, *Sopropé c. Fazenda Publica* con nota di G. RAGUCCI, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in Rass. Trib., 2009, 2, p. 591, Corte di Giustizia, 5 dicembre 2013, C-448/11, caso *Snia SPA contro Commissione europea*, p.42-44.

⁵¹² Conclusioni dell'Avvocato Generale Kokott, caso Sabou, cit., punto 82.

⁵¹³ Corte di Giustizia 21 novembre 1991, causa C 269-90, *Technische Universität München*, par. 14 e *Sopropé* punto 50.

⁵¹⁴ Corte di Giustizia cause riunite C 129 e 130-13, sentenza del 3/7/2014, casi *Kamino International Logistics BV e Datema Hellmann Worldwide Logistics BV*, par. 79 e 81. tale requisito è stato escluso dalla pronuncia poiché i contribuenti non avevano contestato la classificazione doganale alla base del recupero impositivo.

provvedimento adottato al termine del procedimento amministrativo in parola se, in mancanza di tale irregolarità tale procedimento avrebbe potuto condurre ad un risultato diverso. La regola infatti di garantire la tutela effettiva della persona o dell'impresa coinvolta ha l'obiettivo di consentire all'amministrazione competente di correggere un errore o far valere elementi relativi alla loro situazione personale tali da far sì che la decisione abbia un contenuto piuttosto che un altro o non sia adottata⁵¹⁵. Tali conclusioni riflettono una concezione teleologico-funzionale dell'attività amministrativa cui è estranea una visione puramente formalistica del contraddittorio e il cui punto nodale è l'esito provvedimento⁵¹⁶. A tal proposito infatti, nel caso *Distillers Company*⁵¹⁷, la Corte esclude la patologia dell'atto a fronte di doglianze su profili procedurali non accompagnate da una difesa sull'oggetto dell'addebito. Per i giudici del Lussemburgo non basta il mancato coinvolgimento del contribuente a determinare l'illegittimità dell'atto, occorre che l'interessato dimostri di non aver potuto comunicare elementi istruttori rilevanti e che, pertanto, il provvedimento avrebbe potuto condurre ad un risultato differente. La soluzione individua un punto di equilibrio tra l'esercizio della potestà pubblica e i diritti del soggetto interessato dal procedimento in conformità al principio di proporzionalità, di strumentalità delle forme allo scopo e di conservazione dell'atto amministrativo⁵¹⁸. Il rilievo posto sul risultato del procedimento amministrativo indicato al punto 29 della sentenza Kamino, è confermato anche alla luce del fatto che l'art. 41 della Carta di Nizza ha recepito il principio generale come enunciato dalla Corte di Giustizia⁵¹⁹. Il principio di buona amministrazione verrebbe in tale ottica vulnerato solo dalla lesione di un contraddittorio che si basa su difese

⁵¹⁵ Corte di Giustizia cause riunite C 129 e 130-13, sentenza del 3/7/2014, casi Kamino International Logistics BV e Datema Hellmann Worldwide Logistics BV, par. 38; Corte di Giustizia, sentenza Sopropé, punto 49.

⁵¹⁶ R. IAIA, *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'Unione Europea. Riflessi nel diritto nazionale*, in Dir. Prat. Trib., 2016, n. 1, p. 79.

⁵¹⁷ Corte di Giustizia, 10 luglio 1980, causa C-30/78, caso *Distillers Company Ltd contro Commissione delle Comunità europee*, punto 26, nel quale si afferma che “anche in mancanza delle irregolarità procedurali denunciate dalla ricorrente la decisione della Commissione, basata sulla mancata notifica, non avrebbe quindi potuto essere diversa”.

⁵¹⁸ Cassazione Civ., sez. V, sentenza del 27 marzo 2015, n. 6232; Cassazione 992/15 e 5518/13.

⁵¹⁹ Si veda il preambolo della Carta di Nizza al 5 periodo (“La presente Carta riafferma, nel rispetto delle competenze e dei compiti della Comunità e dell'Unione e del principio di sussidiarietà, i diritti derivati in particolare dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri (...) nonché i diritti riconosciuti dalla giurisprudenza della Corte di giustizia delle Comunità europee e da quella della Corte europea dei diritti dell'uomo”) nonché la spiegazione all'art. 41 della Carta di Nizza, contenuta in Spiegazioni relative alla Carta dei Diritti Fondamentali 2007/C 303/02 pubblicata in Gazzetta ufficiale dell'Unione europea del 14/12/2007 C303/17, che afferma: “L'art. 41 è basato sull'esistenza dell'Unione in quanto comunità di diritto, le cui caratteristiche sono state sviluppate dalla giurisprudenza che ha consacrato segnatamente la buona amministrazione come principio generale di diritto”.

non pretestuose e/o dilatorie⁵²⁰. E' importante rilevare come il "limite del risultato", denunciato dalla Corte nella sentenza *Kamino*, per effetto della lettura congiunta anche con altre sentenze, non debba restrittivamente essere inteso come necessità di dimostrare che con il contraddittorio il provvedimento avrebbe potuto avere un contenuto differente, ma soltanto che "avrebbe potuto utilizzare detti documenti per difendersi"⁵²¹ ovvero "avrebbe potuto difendersi più efficacemente in assenza dell'irregolarità procedurale, ad esempio per il fatto che avrebbe potuto utilizzare per la propria difesa documenti il cui accesso le era stato rifiutato nell'ambito del procedimento amministrativo"⁵²². Si pensi, ad esempio, al caso *Alvis* del 1962⁵²³, per il quale la Corte pur non dichiarando l'invalidità dell'atto emesso in assenza di contraddittorio, ha condannato l'autorità che risultava vittoriosa nel merito al pagamento dei quattro quinti delle spese processuali sostenute dal privato ricorrente. Ne deriva che tale limite non comporta di "*riconoscere i diritti di difesa solo alla persona innocente*"⁵²⁴ ma esclude l'invalidità dell'atto qualora il mancato rispetto appaia ininfluenza sulla decisione amministrativa.

In pari maniera l'intervento e la collaborazione del contribuente si rivela essenziale per colmare eventuali lacune nello scambio di informazioni. La Corte Europea dei diritti Umani ha negato che ci fosse stata una violazione del diritto ad un equo processo di cui all'art.6 della Carta nel caso *Janyr v. The Czech Republic*⁵²⁵. Nel caso di specie il contribuente originario della Repubblica Ceca, mediante una segnalazione proveniente dalle autorità doganali di Gibilterra, fu accusato di aver compiuto irregolarità doganali. Pur essendosi ripetutamente rifiutato di fornire informazioni, documenti contabili o altri dati alle autorità ceche, il contribuente aveva successivamente richiesto e lamentato il diritto ad un equo processo richiedendo, senza successo, un confronto con le autorità gilbertesi (punto 15 della sentenza). La Corte di Strasburgo ha verificato il comportamento intenzionalmente non collaborativo e ostruzionista del contribuente e che le informazioni ottenute dal Paese del Commonwealth rappresentavano solo una minima parte delle prove contro di lui e che, quindi, il mancato confronto con le accuse di Gibilterra non modificava i fatti e la decisione

⁵²⁰ R. IAIA, *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'Unione Europea. Riflessi nel diritto nazionale*, in Dir. Prat. Trib., 2016, n. 1, p.80.

⁵²¹ Corte di Giustizia, 8 luglio 1999, causa C-51/92 P, Hercules Chemicals, punto 81.

⁵²² Corte di Giustizia, 1 ottobre 2009, causa C-141/08, *Foshan Shunde Yongjian Housewares & Hardware Co. Ltd c. Consiglio dell'Unione Europea*, punto 81; Corte di Giustizia, 2 ottobre 2003, C-194/99, Thyssen Stahl AG contro Commissione delle Comunità europee, p.31

⁵²³ Corte di Giustizia, 4 luglio 1962, causa C-32/62, caso Alvis.

⁵²⁴ Corte di Giustizia, 8 luglio 1999, causa C-51/92 P, Hercules Chemicals, punto 81.

⁵²⁵ ECtHR, sentenza del 31 ottobre 2013, caso n. 42937/08, *Affaire Janyr c. République Tchèque*,

assunta delle autorità fiscali. Secondo parte della dottrina, la pronuncia mette in luce come, lo scambio di informazioni sia principalmente diretto all'autorità fiscali degli Stati membri e di come non sia disciplinata normativamente la possibilità per il contribuente di poter essere messo in grado di controbattere o avere accesso alle informazioni scambiate⁵²⁶.

Tale opinione è stata successivamente confermata nella sentenza della Corte di Giustizia, *WebMindLicenses Kft*⁵²⁷, nella quale i giudici comunitari hanno ritenuto ammissibile la mancanza di un contraddittorio nella fase istruttoria iniziale a patto che lo stesso sia garantito qualora gli elementi raccolti siano tali da poter emettere un avviso di rettifica. Nel caso in esame, talune risultanze istruttorie furono acquisite durante un'indagine penale all'insaputa dell'interessato mediante intercettazioni di telecomunicazioni o sequestri di messaggi di posta elettronica effettuati durante visite domiciliari nei locali professionali di un individuo. La Corte, pur riconoscendo che le modalità di esecuzione avevano rappresentato un'ingerenza nell'esercizio del diritto al rispetto della vita privata e familiare garantito dall'art. 8 CEDU, ne ammise l'utilizzo nel procedimento amministrativo alla duplice condizione che tali procedure di raccolta e successivo uso fossero disciplinate dalla legge e fossero state necessarie nel rispetto principio di proporzionalità. La Corte stabilì che competesse al giudice nazionale verificare che fossero stati rispettati i diritti di difesa, ovvero che il soggetto passivo avesse avuto la possibilità, nell'ambito del procedimento amministrativo, di avere accesso a tali prove o di essere ascoltato in merito. In caso contrario, tali prove non dovevano essere ammesse e il giudice nazionale sarebbe stato obbligato ad annullare detta decisione se essa fosse risultata, per tale ragione, priva di fondamento⁵²⁸.

5.4. Effetti nell'ordinamento italiano delle sentenze della Corte di Giustizia

Le menzionate pronunce della Corte di Giustizia riguardanti il principio del contraddittorio endoprocedimentale hanno avuto un impatto anche a livello interno sebbene l'orientamento della giurisprudenza italiana non sia stato sempre univoco.

Parte della dottrina, rinviando all'art. 117, 1 comma, Cost. in merito all'assoggettamento della potestà legislativa statale e regionale ai vincoli derivanti dall'ordinamento europeo e all'art. 1, primo comma, n. L. 241/1990, che afferma che l'attività amministrativa nazionale è retta dai principi dell'ordinamento comunitario sostiene l'applicabilità di quello che è

⁵²⁶ P. BAKER, *Some Recent Decisions of the European Court of Human Rights on Tax Matters*, in *European Taxation*, Giugno 2014, pp. 250-252.

⁵²⁷ Corte di Giustizia, sentenza del 17 dicembre 2015, causa C-419/14, *Web Mind Licenses Kft contro Nemzeti Adó-És Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság*.

⁵²⁸ Corte di Giustizia, sentenza del 17 dicembre 2015, causa C-419/14, *Web Mind Licenses Kft*, cit., p. 89.

definito “effetto traboccamento” o *spillover effect*⁵²⁹. In base a tale teoria, le garanzie europee di tutela del contribuente troverebbero applicazione indifferentemente in tutti gli ambiti impositivi, anche se afferenti a imposte non armonizzate. In tal modo, si estenderebbero a tutte le materie nazionali al fine di evitare fenomeni di “*discriminazione a rovescio*”, lesivi del principio di uguaglianza di cui all’art. 3, c.1, Cost., che si verificherebbero a danno di cittadini di uno Stato membro in tutte le situazioni in cui il diritto e i principi dell’Unione si applicassero solo alle materie da esso regolate⁵³⁰. A fronte di tale interpretazione, tuttavia, un recente orientamento della giurisprudenza italiana⁵³¹ ha circoscritto l’operatività del diritto al contraddittorio endoprocedimentale alle sole imposte armonizzate mentre per i tributi non armonizzati sarebbe configurabile esclusivamente in relazione alle ipotesi per le quali siffatto obbligo risulti specificatamente sancito⁵³². Questo principio non solo provocherebbe, come accennato, un effetto di discriminazione nei confronti della materia disciplinata dalle norme interne ma andrebbe in controtendenza anche rispetto altre pronunce nazionali che hanno ammesso gli effetti del traboccamento del diritto comunitario su quello interno⁵³³. Tale dubbio potrà comunque venire ben presto risolto con gli interventi della Corte Costituzionale, investita della questione, a seguito dell’ordinanza n. 736/1/15 del 10 gennaio 2015 emessa dalla Commissione Tributaria

⁵²⁹ A. CONTRINO, *Osservazioni e spunti sulla disciplina statutaria in materia di efficacia temporale delle leggi modificative di tributi periodici*, in Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente, a cura di A. BODRITO, A. CONTRINO, A. MARCHESELLI, Torino, 2012, 91; G. CORASANITI, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell’Unione Europea*, in Dir. Prat. Trib., 2016, n. 4, note a sentenza Corte di Cassazione, sez. VI –T, ord. 6 maggio 2016, n. 9278, p. 1611; A. MARCHESELLI, *il contraddittorio va sempre applicato, ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, 214.

⁵³⁰ G. CORASANITI, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell’Unione Europea*, in Dir. Prat. Trib., 2016, n. 4, note a sentenza Corte di Cassazione, sez. VI –T, ord. 6 maggio 2016, n. 9278, p. 1611.

⁵³¹ Corte di Cassazione, sezioni Unite, sentenza del 9 dicembre 2015, n. 24823.

⁵³² “In tema di tributi armonizzati avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell’Unione, la violazione dell’obbligo del contraddittorio comporta anche in ambito tributario l’invalidità dell’atto purchè il contribuente assolva l’onere di denunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato e che l’opposizione di dette ragioni si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell’interesse sostanziale per le quali è stato predisposto”. E’ quanto stabilito dalla Corte di Cassazione nella sentenza del 9 dicembre 2015, n. 24823. Tale assunto è stato ripreso anche nella sentenza della Corte di Cassazione, sez. VI –T, ord. 6 maggio 2016, n. 9278, p. 1611.

⁵³³ Corte di Cassazione, 29 luglio 2014, n. 18184, ove vengono menzionati gli “evidenti riflessi di ordine generale” del principio europeo del contraddittorio così come definito nella sentenza della Corte di Giustizia, caso Sopropè. In questo senso, in dottrina: G. CORASANITI, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell’Unione Europea*, in Dir. Prat. Trib., 2016, n. 4, note a sentenza Corte di Cassazione, sez. VI –T, ord. 6 maggio 2016, n. 9278.

Regionale della Toscana nonché della Corte di Giustizia a cui la Corte di Cassazione⁵³⁴, ai sensi dell'art. 267 TFUE, ha chiesto di pronunciarsi in via pregiudiziale.

Nel primo caso, la Commissione Tributaria Regionale della Toscana ha sollevato la questione di legittimità costituzionale in relazione all'art. 12, comma 7 dello Statuto del contribuente laddove non prevede un obbligo di attivazione del contraddittorio se non con riferimento all'attività ispettiva esterna⁵³⁵. La Corte chiarisce che “il particolare regime delle operazioni di accertamento a seguito di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività del contribuente appare irragionevolmente discriminatorio in relazione a quei contribuenti che non hanno subito accesso o verifica nei locali”.

Si rammenta che la Corte Costituzionale⁵³⁶ aveva in un primo momento affermato l'inapplicabilità nel procedimento amministrativo tributario degli artt. 24 e 111 Cost. in materia di tutela del diritto di difesa poiché tali principi valgono solo nella fase giurisdizionale. Successivamente, con la sentenza n. 132 del 7 luglio 2015, la Consulta osserva che *“la nullità dell'avviso di accertamento per inosservanza del termine dilatorio prescritto dalla norma denunciata è la conseguenza di un vizio del procedimento, consistente nel fatto di non essere stato messo a disposizione del contribuente l'intero lasso di tempo previsto dalla legge a garanzia della sua facoltà di partecipare al procedimento stesso presentando osservazioni e chiarimenti”*. Tale sentenza ha rappresentato un importante passo in avanti per la generalizzazione del contraddittorio quale istituto di garanzia⁵³⁷. Ulteriori conferme in questo senso potrebbero arrivare, qualora la Consulta si pronunci in merito alla questione sollevata dalla CTR della Toscana potrebbe sancire l'obbligatorietà del contraddittorio anche qualora la stessa non sia espressamente prevista dalla legge, come nel caso di specie, con riferimento soltanto alle verifiche esterne ma anche

⁵³⁴ Corte di Cassazione, 6 maggio 2016, n. 9728, *cit.*

⁵³⁵ Sul punto, inoltre, coesisterebbero due orientamenti: il primo secondo il quale (Cass., sez. unite, sentenza n. 18184 del 2013) il mancato rispetto dell'art. 12, c. 7, L. 212/2000 provocherebbe l'invalidità del consequenziale avviso di accertamento, pur però sempre con applicazione non generalizzata ma limitata ai casi di attività ispettiva esterna; il secondo (Cass., sez. unite, sentenza n. 24823 del 2015) in base al quale tale principio opera solo con riferimento ai tributi armonizzati.

⁵³⁶ Corte Costituzionale, ordinanza, 24 luglio 2009, n. 244. Analogamente in precedenza la Corte Costituzionale, nella sentenza del 31 maggio 1995, n. 210, aveva affermato, escludendo l'esistenza di un principio del giusto procedimento amministrativo e quindi la sussistenza di un generale dovere dell'amministrazione finanziaria di attivare il contraddittorio nella fase amministrativa che *“la disciplina del procedimento amministrativo è rimessa alla discrezionalità del legislatore nei limiti della ragionevolezza e del rispetto degli altri principi costituzionali, fra i quali non è da comprendere quello del giusto procedimento amministrativo, dato che la tutela delle situazioni soggettive è comunque assicurata in sede giurisdizionale dagli artt. 24, primo c. e 113 della Costituzione”*.

⁵³⁷ G. CORASANITI, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell'Unione Europea*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2016, n. 4, note a sentenza Corte di Cassazione, sez. VI –T, ord. 6 maggio 2016, n. 9278.

a quelle “interne”, c.d. “a tavolino”, dirimendo allo stesso tempo la problematica avanzata con la sentenza della Cassazione del dicembre 2015 n. 24823 in merito alla distinzione tra tributi armonizzati e non⁵³⁸.

Il fatto esaminato dalla Cassazione riguarda una società che ha proposto ricorso avverso avvisi di rettifica emessi dalla Dogana di Livorno per la ripresa a tassazione dell’IVA non versata a seguito della mancata introduzione delle merci importate in un deposito IVA. La società lamentava, tra l’altro, la mancata applicazione dell’art. 12, 7 comma, della L. n. 212/2000 e l’assenza di un contraddittorio. L’Agenzia delle Entrate resisteva affermando che in materia doganale la disciplina dello statuto del contribuente non era applicabile, e che la normativa doganale offriva una tutela adeguata del diritto al contraddittorio tra contribuente e amministrazione. La Corte di Cassazione individua l’oggetto del rinvio pregiudiziale nella compatibilità dell’art. 244 del Regolamento CEE n. 2913/92⁵³⁹ e i principi espressi nella sentenza “Kamino”⁵⁴⁰ nel punto in cui la normativa nazionale doganale non prevede l’automatica sospensione dell’atto doganale emesso in difetto di contraddittorio. La Corte di Giustizia aveva infatti affermato che l’illegittimità di un provvedimento emanato in ambito doganale reso in assenza di contraddittorio era esclusa quando fosse garantita al contribuente: i) la possibilità di impugnare l’atto in sede amministrativa con ricorso; ii) la sospensione dell’atto come conseguenza normale della proposizione dell’impugnazione; iii) la possibilità di esercizio del contraddittorio anche se

⁵³⁸ Un orientamento contrario, inoltre, sembrerebbe anche in contrasto con le osservazioni effettuate dalla Corte di Giustizia nel caso Sopropè, laddove, al p. 45, rilevava che “*un procedimento di ispezione che si svolga nel corso di più mesi, che comporti verifiche in loco e l’audizione dell’impresa coinvolta le cui dichiarazioni sono verbalizzate, consente di presumere che la predetta impresa sia a conoscenza delle ragioni per le quali il procedimento d’ispezione è stato intrapreso e la natura dei fatti che le vengono addebitate*”. Il mancato coinvolgimento dell’interessato nelle verifiche a tavolino rispetto a quelle esterne, richiederebbe, a maggior ragione, il riconoscimento di pari se non ulteriori garanzie istruttorie proprio perché la formulazione delle ipotesi di addebito sarebbe stata effettuata in assenza di un previo contatto istruttorio con l’autorità. In questo senso: R. IAIA *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell’ordinamento dell’Unione Europea. Riflessi nel diritto nazionale*, in Dir. Prat. Trib., 2016, n. 1, p.76.

⁵³⁹ Il codice doganale comunitario n. 2913 del 1992 è stato abrogato a decorrere dal 1 maggio 2016, a seguito dell’istituzione del nuovo Codice doganale comunitario avvenuta con Regolamento UE n. 952/2013 del Parlamento Europeo e del Consiglio dell’Unione. L’art. 244 prevedeva che “*La presentazione di un ricorso non sospende l’esecuzione della decisione contestata. Tuttavia, l’autorità doganale può sospendere, in tutto o in parte, l’esecuzione della decisione quando abbia fondati motivi di dubitare della conformità della decisione impugnata alla normativa doganale o si debba temere un danno irreparabile per l’interessato*”. Il sistema interno nel dare attuazione alla disciplina di cui all’art. 244 del codice doganale comunitario non ha introdotto alcuna specifica regolamentazione. Ne consegue che la legge doganale interna non prevede la sospensione dell’atto adottato in maniera automatica a seguito della proposizione del ricorso in via amministrativa ma costituisce un’evenienza che l’Agenzia delle Dogane può concedere nella ricorrenza delle condizioni previste dalla citata disposizione doganale.

⁵⁴⁰ Corte di Giustizia cause riunite C 129 e 130-13, sentenza del 3/7/2014, casi Kamino International Logistics BV e Datema Hellmann Worldwide Logistics BV.

successivo al ricorso in via amministrativa. La questione pregiudiziale proposta attiene alla verifica se la normativa italiana nella parte in cui non prevede in assenza di contraddittorio la sospensione quale conseguenza normale del ricorso contrasti con il principio esposto nella sentenza Kamino. Qualora la Corte di Giustizia si pronunciasse sulla rilevanza del principio del contraddittorio endoprocedimentale anche in assenza di specifiche disposizioni legislative nazionali, ne deriverebbe che tale principio ha valore immanente anche per i tributi non armonizzati e, in ambito nazionale, l'applicabilità dell'art. 12 c. 7 dello Statuto del contribuente a tutti i comparti impositivi. In questo modo si potrebbe, superando la posizione della Corte di Cassazione del dicembre 2015 n. 24823, contribuire all'attuazione del processo di integrazione europea anche in ambito tributario, partendo proprio dal riconoscimento generalizzato dei principi comunitari di portata generale.

5.5. Il diritto di accesso al fascicolo

L'art. 41, par. 2, della Carta di Nizza stabilisce che il diritto a una buona amministrazione includa anche il diritto di accedere al fascicolo che lo riguarda nel rispetto dei legittimi interessi di riservatezza e del segreto professionale nonché l'obbligo per l'amministrazione di motivare le proprie decisioni. La correlazione fra diritto di accesso e tutela del contraddittorio sarebbe anche rilevata nel nuovo Reg. di esecuzione, n. 2447 del 2015, art. 8, par.1, lett. c) in relazione al contraddittorio previsto all'art. 22, c. 6 del Codice doganale dell'Unione che prevede che la comunicazione preliminare degli addebiti contempli, tra l'altro, il riferimento al diritto dell'interessato di accedere alle informazioni e ai documenti sui quali l'autorità intende emanare la propria successiva ed eventuale decisione amministrativa⁵⁴¹. Nella sua opera interpretativa, la Corte di giustizia, caso *Sabou*, ha indicato che la regolamentazione dei diritti procedurali è rimessa alla legislazioni nazionali dei singoli Stati. Ne conseguirebbe che, come affermato dalla giurisprudenza italiana⁵⁴², nella fase di contestazione il contribuente ha accesso esclusivamente ai documenti e agli atti ricevuti dall'altro Stato e utilizzati per l'accertamento, ma nulla può conoscere in merito agli atti inerenti lo scambio intervenuto con l'altro Paese membro, con la conseguenza che risulterebbe impossibile verificare la correttezza delle procedure eseguite⁵⁴³. In altra sentenza,

⁵⁴¹ D.U. GALLETTA, il diritto ad una buona amministrazione, p. 77; R. IAIA *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'Unione Europea. Riflessi nel diritto nazionale*, in Dir. Prat. Trib., 2016, n. 1, p.80.

⁵⁴² Corte di Cassazione, sez. VI –T, ord. 6 maggio 2016, n. 9278.p. 24. Tali affermazioni sembrano discendere dalla sentenza della Corte di Giustizia, 22 novembre 2012, C-277/11, *M.M.*, cit., p. 83.

⁵⁴³ Come evidenziato nel documento F.A. GARCIA PRATS, G. MELIS, *Scambio di informazioni e diritti dei contribuenti*, in *Diritto e processo tributario*, Napoli, 2015, 2, le richieste di informazioni inviate agli Stati membri sono generalmente gestite dagli Uffici tributari *inaudita altera parte*, con la generale motivazione che tale procedura ritarderebbe lo scambio di informazioni. Gli autori tuttavia affermano che sarebbe stato preferibile invece prevedere un

la Cassazione, ha affermato che “l’obbligo di allegazione all’avviso di accertamento, ai sensi dell’art. 7 dello Statuto del contribuente, degli atti cui si faccia riferimento nella motivazione riguarda necessariamente, come precisato dal D.lgs n.32 del 2001, art. 1 gli atti non conosciuti e non altrimenti conoscibili dal contribuente”⁵⁴⁴. Secondo tale teoria, il diritto al contraddittorio e il principio di uguaglianza garantiscono al contribuente le cui informazioni sono scambiate la possibilità di conoscere gli elementi sostanziali della richiesta di informazione e di prendere visione della documentazione ottenuta e trasmessa dall’autorità con particolare riguardo al contenuto, la fonte, le procedure utilizzate nel reperimento di dette informazioni. La mancanza di dette garanzie potrebbe portare ad una breccia nel diritto alla difesa. Tuttavia il principio di accesso agli atti sembra essere in ambito nazionale limitato sulla base del c.d. “principio dell’inaccessibilità relativa degli atti endoprocessuali”⁵⁴⁵, che prevederebbe tale restrizione fino alla fase di pendenza del procedimento tributario⁵⁴⁶. La Corte con tale sentenza ha evidenziato che l’inaccessibilità degli atti endoprocessuali è limitata fino alla fase di pendenza del procedimento, non rilevandosi esigenze di segretezza nella fase che segue la conclusione del procedimento definitivo di accertamento dell’imposta dovuta. La conoscenza legale dell’esatto contenuto può avvenire solo dinanzi al giudice, garantendo in questo modo il rispetto del diritto di difesa⁵⁴⁷.

diritto generale alla notifica con l’eccezione dei casi in cui essa si tradurrebbe in un grave pregiudizio per l’efficacia delle indagini o dei casi in cui scaderebbero i termini per la notifica dell’accertamento.

⁵⁴⁴ Cassazione Civ., sez. V, sentenza del 27 marzo 2015, n. 6232.

⁵⁴⁵ Consiglio di Stato, sez. IV, sentenza del 21 ottobre 2008, n. 5144.

⁵⁴⁶ G. PETRILLO, *Scambio di informazioni ed utilizzabilità delle prove ottenute in violazione della normativa nazionale*, nota a sentenza Cass. Civile, sez. V, 19 agosto 2015, n. 16950, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, n. 1 /2016, pp 351-383.

⁵⁴⁷ F.A. GARCIA PRATS, G. MELIS, *Scambio di informazioni e diritti dei contribuenti*, cit. p. 290. Nella sentenza n. 6472 del 9/11/11 il Consiglio di Stato ha affermato che “il diritto di difesa non è posto in correlazione con le sole esigenze dell’attività amministrativa di individuazione e repressione degli illeciti tributari, bensì con i valori altrettanto garantiti di cooperazione internazionale e di prevenzione e repressione delle frodi e della criminalità”. Di rilevante interesse è l’orientamento del Consiglio di Stato, ribadito con la recente sentenza n. 925 dell’11 febbraio 2011 (sez. IV). Nel caso esaminato, il richiedente, dopo aver ricevuto l’atto d’accertamento da parte dell’Agenzia delle Entrate basato su indagini bancarie, aveva chiesto l’accesso all’autorizzazione alle stesse da parte del Comandante della Guardia di Finanza. In sede di interpretazione del divieto di accesso agli atti del procedimento tributario, sancito dall’art.24 della L. 241, “occorre procedere a una lettura costituzionalmente orientata della disposizione anzidetta [...] non rilevandosi esigenze di segretezza nella fase che segue la conclusione del procedimento di adozione del provvedimento definitivo di accertamento dell’imposta dovuta”. Ne consegue che l’accesso agli atti del procedimento tributario è, comunque, consentito “allorquando è intervenuto l’atto di accertamento definitivo del tributo”. Ove poi gli atti richiesti facciano riferimento a metodologie di indagine della Guardia di Finanza da tenere riservate, sarà sufficiente a tal fine espungere i riferimenti mediante gli omissis. Al di là delle eccezioni sopra ricordate, non sembra che sussistano ulteriori limiti all’accesso ai documenti propri del richiedente.

Analogamente, a titolo di valutazione di diritto comparato, anche la giurisprudenza lussemburghese⁵⁴⁸ ha sottolineato che le richieste delle autorità fiscali estere sono protette dalle norme sul segreto fiscale nazionale e, dunque, l'autorità fiscale non è tenuta a fornire copia della richiesta inoltrata dall'autorità estera al soggetto che detiene le informazioni o al contribuente, consentendo esclusivamente di presentare conclusioni aggiuntive in sede processuale qualora il soggetto passivo, venuto a conoscenza di tale documentazione, ritenga si dover esercitare i propri diritti di difesa. A questo proposito, il caso è tanto più importante in quanto è stato portato innanzi alla Corte di Giustizia e l'Avvocato Generale Wathelet, nelle conclusioni al caso *Berlioz*⁵⁴⁹, sembra confermare l'applicabilità del principio di "inaccessibilità degli atti endoprocedimentali" per lo meno nella misura in cui tale diritto di accesso agli atti deve essere garantito al destinatario di una decisione d'ingiunzione al pagamento nell'ambito di un ricorso presentato contro una sanzione pecuniaria dovuta al diniego di risposta alla richiesta di scambio di informazioni. L'accessibilità, conseguentemente, è prevista ma con specifico riferimento ad un caso di ricorso (fase processuale) avverso un provvedimento lesivo (irrogazione di sanzioni per mancato adempimento) .

5.6. Il valore probatorio dei dati trasmessi dallo Stato richiesto

Alla luce delle considerazioni finora espresse appare evidente la centralità ai fini della difesa del contribuente della natura e il valore probatorio delle informazioni trasmesse dall'autorità fiscale dello Stato richiesto.

La Direttiva 16/2011/UE ha introdotto con l'art. 16 par. 5, una nuova disposizione secondo la quale *“le informazioni, le relazioni, attestati e altri documenti o copie conformi o estratti degli stessi, ottenuti dall'autorità interpellata e trasmessi all'autorità richiedente in conformità della presente direttiva possono essere adottati come elementi di prova dallo Stato membro richiedente allo stesso titolo di informazioni, relazioni, attestati e altri documenti equivalenti trasmessi da un'autorità di tale Stato membro”*. In pratica, sotto il profilo dell'efficacia probatoria, sul piano strettamente amministrativo-tributario, gli atti amministrativi provenienti dall'autorità competente estera diventano atti aventi efficacia analoga a quella degli atti di diritto interno⁵⁵⁰. Tale disposizione costituisce una sorta di principio del valore probatorio in relazione alle informazioni e ai documenti ottenuti ma,

⁵⁴⁸ Corte d'Appello del Lussemburgo, 17 maggio 2013, n. 32221C.

⁵⁴⁹ Conclusioni dell'Avvocato Generale Melchior Wathelet presentate il 10 gennaio 2017, causa C-682/15, *Berlioz*, cit. punti 123 e 127.

⁵⁵⁰ G. MARINO, La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà, in *Rassegna Tributaria*, n. 2, 2010.

secondo parte della dottrina⁵⁵¹, tale disposizione implicherebbe la preventiva ricognizione della presenza di una serie elementi, quali ad esempio l'indicazione dell'autorità competente che ha ottenuto le informazioni, la fonte o l'origine del dato, le procedure, i diritti e le garanzie offerte alle parti, che ne testimonino l'autenticità e il corretto adempimento dei passaggi istruttori al fine di rendere tali dati utilizzabili in una procedura di accertamento.

Il valore probatorio dei dati scambiati può essere analizzato secondo un triplice ordine di argomenti.

In primo luogo, occorre considerare che oggetto di scambio è qualsiasi informazione, o materiale documentale trasmesso dall'autorità competente dello Stato interpellato relativi a fatti o situazioni, per esempio potrebbe essere anche un verbale redatto da un pubblico ufficiale di un altro ordinamento⁵⁵². A questo proposito, appare evidente che, sebbene non siano richieste formalità specifiche, una mera comunicazione di un'opinione da parte dell'autorità estera competente o una semplice copia di un documento non hanno lo stesso valore probatorio di un documento ufficiale dell'autorità competente⁵⁵³. Per quanto nello scambio automatico di informazioni non si dovrebbe delineare tale tipo di problema in quanto l'informazione è predeterminata, la problematica circa l'efficacia probatoria rimane un problema aperto. La condivisione delle informazioni tra gli Stati membri ha luogo a livello centrale tramite l'ufficio centrale di collegamento, designato quali responsabile principale dei contatti con gli altro stati membri nel settore della cooperazione amministrativa. L'identificazione di un unico ufficio centrale responsabile dei contatti dovrebbe rispondere all'esigenza prevista dalla direttiva di agevolare lo scambio di informazioni e renderlo più veloce ed effettivo.

In secondo luogo, i dati scambiati sistematicamente con l'estero potranno essere utilizzati come elementi indiziari. Tuttavia, occorre, a questo proposito, distinguere il caso di uno scambio automatico di dati reddituali da quello relativo alle disponibilità finanziarie. Nel primo caso, infatti, il dato sarà puntuale e relativo a un reddito di fonte estera attribuito ad un soggetto residente in un altro paese. Generalmente l'analisi verterà sul confronto tra quanto indicato nella dichiarazione dei redditi del contribuente e quanto comunicato

⁵⁵¹ J. M CALDERÓN CARRERO, A. QUINTAS SEARA, cit.

⁵⁵² A. FEDELE, *Prospettive e sviluppi della disciplina dello "scambio di informazioni" tra Amministrazioni Finanziarie*, in Rass. Trib., 1999, I, pp. 49-58.

⁵⁵³ La Corte di Cassazione, nella sentenza n. 3388 del 12 febbraio 2010, ha stabilito che le notizie e gli elementi desunti e legittimamente ricavati dall'esame di supporti informatici e dai file elettronici che contengono dati contabili ed extra-contabili sono utilizzabili ai fini della determinazione e della rettifica del reddito. In tal senso anche: Corte di Cassazione, ordinanza n. 5226 del 30 marzo 2012. Una volta verificata l'attendibilità, i documenti informatici, se provvisti delle caratteristiche di gravità, precisione e concordanza sono utili per l'elaborazione di apposite presunzioni e per l'applicazione dell'accertamento analitico-induttivo.

dall'autorità estera. Questo tipo di procedura potrà innestare un accertamento parziale limitato alla categoria reddituale indicata. Solo in casi limitati, quali informazioni relativi a immobili o altri beni di investimento, i dati provenienti dall'estero potranno essere utili per una valutazione di incremento patrimoniale e quindi, eventualmente, fornire elementi per un accertamento sintetico. Per quanto concerne, invece, i dati finanziari, gli stessi secondo una prima ipotesi potranno essere utilizzati dall'amministrazione finanziaria ai sensi dell'art. 32, c. 3 del DPR n. 600/1973, quali presunzioni legali. Occorre tuttavia prendere in considerazione anche un orientamento contrario⁵⁵⁴ all'utilizzo presuntivo legale automatico dei dati finanziari esteri che verte sulla considerazione che i flussi pervenuti non sono costituiti da elementi puntuali quali singoli versamenti e prelievi del conto ma da dati aggregati, quali il saldo annuo del conto, il saldo dei movimenti mensili o il numero di operazioni effettuate. I dati finanziari trasmessi dalle autorità estere sono in forma aggregata e non analitica, pertanto non sembrano atti a configurare una presunzione qualificata ai sensi dell'art. 32, n. 2). Tali dati possono, invece, rappresentare in un accertamento ordinario elementi indiziari che devono essere integrati da altri elementi probatori, al fine di formulare una ordinaria presunzione semplice, con le caratteristiche di gravità, precisione e concordanza. Infine, occorre considerare che tali dati aggregati sono resi disponibili solo al fine di potere operare una generica analisi del rischio di evasione che, di fatto, non sembra differire molto dalla possibilità di avere a priori la disponibilità di liste di soggetti da sottoporre ad analisi ai fini di un'eventuale verifica fiscale.

In terzo luogo, si devono valutare le procedure con le quali vengono raccolti i dati. Occorre infatti distinguere procedure avvenute conformemente alla legge e procedure irregolari. Nel caso, di informazioni scambiate tra autorità o funzionari non competenti, lo scambio deve essere ritenuto carente di base normativa per violazione del requisito di competenza funzionale⁵⁵⁵. Analoga univocità di vedute non è presente per altri casi di acquisizione "irregolare" di dati. Poiché le norme comunitarie non dispongono circa l'inutilizzabilità in sede tributaria ai fini dell'accertamento dei dati scambiati irregolarmente, la loro ammissibilità deve essere risolta richiamando il tema della acquisizione irrituale delle prove e demandando la decisione finale sulla base del principio dell'autonomia procedurale degli Stati membri.

Si pensi alle ipotesi in cui la cooperazione prestata da uno Stato sia eseguita nel rispetto formale della procedura di cooperazione ma con riferimento a informazioni acquisite nel

⁵⁵⁴ F. MARRONE, *Valenza indiziaria dei dati finanziari derivanti dallo scambio di informazioni con i Paesi esteri*, in *Il Fisco*, n. 34, 2016, pp. 3213 -3218.

⁵⁵⁵ Relazione della Commissione europea sulla proposta di Regolamento relativo alla cooperazione in materia d'imposta sul valore aggiunto e sulla proposta di modifica della Direttiva n. 77/799/CE relativa alla cooperazione in materia di imposte dirette ed indirette (18.06.2001, COM. 294 def.).

proprio ordinamento mediante una procedura non consentita nello Stato che le utilizza. Dal punto di vista dell'efficacia probatoria, le informazioni, gli atti e i documenti scambiati nell'ambito di una procedura di cooperazione amministrativa internazionale e provenienti dall'autorità estera competente sono equiparati ai corrispondenti atti interni. Pertanto, il valore probatorio di detti dati trasmessi dalle autorità dello Stato interpellato dipende dalle procedure adottate dall'autorità competente e l'uso di dette informazioni dipende dalla normativa in vigore nello Stato richiedente⁵⁵⁶. Le procedure di difesa del contribuente potrebbero essere, infatti, notevolmente lese nella raccolta di dati avvenuta nello Stato interpellato e, pertanto, potrebbero non essere ritenute elementi probatori idonei dall'autorità o nelle Corti dello Stato richiedente⁵⁵⁷.

A questo proposito si possono identificare tre diversi tipi di approcci. In base al primo approccio, che potrebbe essere visto come abbastanza flessibile, il fatto che le informazioni siano state ottenute illegalmente nello Stato interpellato, è irrilevante per le autorità dello Stato richiesto, persino nel caso in cui detta autorità non fosse autorizzata in base alla propria legge interna a raccogliere i dati nel proprio territorio in tal maniera⁵⁵⁸. E' ad esempio, il caso della Federal Court australiana⁵⁵⁹ che ha acconsentito all'utilizzo dei documenti che sono stati ottenuti mediante uno scambio di informazioni attuato con una procedura irregolare. In particolare, l'autorità fiscale delle isole Cayman aveva inviato erroneamente informazioni relative ad anni di imposta per i quali la convenzione TIEA tra i due Paesi non era ancora entrata in vigore. Tali documenti furono considerati dai giudici australiani utilizzabili come prova nel procedimento di ricorso (avvalorando la tesi della retroattività delle disposizioni convenzionali) nonostante quanto deciso in senso contrario

⁵⁵⁶ A.P. DOURADO, *Exchange of information and validity of global standars in tax Law: Abstractionism and expressionism or where the truth lies*, EUI Working Papers, Robert Schuman Centre for Advanced Studios, RSCAS 2013/11.

⁵⁵⁷ A. BUCCISANO, *Assistenza amministrativa internazionale dall'accertamento alla riscossione dei tributi*, Cacucci Ed, 2013, pg. 86 e ss.

⁵⁵⁸ P. SELICATO, *Towards Global standards in Transparency and Exchange of Information: Do Tax Havens still exist?*, in *Tax Havens in the Age of Global Standards for Exchange of Information: a Comparative Analysis between Germany and Italy*, a cura di Università Sapienza Roma, Scuola Polizia tributaria di Ostia e International Tax Institute, Università di Amburgo, edito da G. FROTSCHER, 2011, p. 13. L'autore parla di "*information laundering*" per definire il fenomeno di un'informazione che sorge "sporca" in quanto avente un origine illegale ma che diventa "pulita" e utilizzabile nello Stato di destinazione per effetto della trasmissione mediante procedure di cooperazione.

⁵⁵⁹ Federal Court Australiana, sentenza n. 7, 8 ottobre 2013, FCA 1024, caso *Hua Wang Bank Berhad v. Commissioner of Taxation*. ... "*for the purposes of deciding whether the documents were obtained improperly is besides the point: the ATO (Autorità fiscale australiana) validly requested the material under art. 5 and it validly received them under art. 6. that the Grand Court has quashed that decision is a matter of domestic law and can have no effect upon the lawfulness of the ATO's receipt of that material*".

dalla Grand Court delle Isole Cayman⁵⁶⁰. In maniera analoga, le corti canadesi, considerano che le garanzie costituzionali interne debbano essere rispettate unicamente dalle autorità fiscali nazionali⁵⁶¹.

In base ad un secondo tipo di approccio che potrebbe essere definito come “restrittivo”, le autorità dello Stato che riceve le informazioni dovrebbero essere in grado di utilizzare le informazioni solo se dette procedure sono ammesse anche nel secondo Stato. Nel complesso, la maniera in cui le informazioni sono raccolte dalle autorità estere deve essere tenuta in considerazione dall’autorità dello Stato richiedente al fine di determinare il valore probatorio in una procedura amministrativa o giudiziale intrapresa in detto Stato.

In base al terzo approccio, che è ancor più restrittivo, si esclude esplicitamente l’uso delle informazioni illegalmente ottenute dalle autorità dello Stato estero⁵⁶².

5.6.1. L’utilizzo delle informazioni acquisite “irritualmente”

In ambito europeo non si riscontra unicità di vedute circa l’uso delle informazioni ottenute in maniera irrituale o illecita nell’ambito delle procedure amministrative o giudiziali (ipotesi di scambio di informazioni viziate *ab origine* al momento della loro acquisizione all’estero). Ad esempio, in Francia, la Corte di Cassazione francese, confermando la sentenza della Corte di Appello di Parigi dell’8 febbraio 2011, ha negato l’utilizzabilità delle prove di origine illecita, nel caso di specie provenienti da un furto di dati da parte di un impiegato della banca svizzera HSBC in merito ai conti esteri detenuti presso tale banca da clienti cittadini francesi⁵⁶³. La Corte ha comunque aggiunto che, a prescindere dal fatto che tali dati fossero stati ottenuti illegalmente, le prove in possesso dell’amministrazione finanziaria non erano sufficienti a identificare una frode fiscale⁵⁶⁴. La Corte Costituzionale tedesca⁵⁶⁵, il 9

⁵⁶⁰ Grand Court delle isole Cayman, sentenza del 3 settembre 2013, M.H. Investments and J.A. Investments v. The Cayman Islands Tax information Authority, causa G391/2012; T ANAMOURLIS, L. NETHERCOTT, *Cayman Court decision Raises Implications for the effectiveness of TIEAs*, in *Tax Notes International*, 23 giugno 2014, pp. 1141-1145.

⁵⁶¹ S.K. McCracken, “Going, going gone...global: a Canadian perspective on International tax administration issues in the Exchange-of-information age”, 2002, 50, *Canadian Tax Journal*, p. 1869: secondo l’autore, l’approccio americano sembra essere maggiormente coerente, in quanto la validità e il valore probatorio delle prove ottenute da un’amministrazione fiscale estera dipendono in larga misura dall’osservanza delle garanzie fondamentali previste nella legislazione interna allo Stato nel quale poi dette informazioni costituiranno la base per un’attività accertativa.

⁵⁶² In dottrina, sostengono la teoria anglosassone del “fruit of poisonous doctrine”, A.E. LA SCALA, P.MASTELLONE, *New Exchange of information versus tax solutions of equivalent effect*, Italy National Report, EATLP Congress 2014, Istanbul(Turkey), 29-31 May 2014. Secondo gli autori dati la molteplicità degli strumenti di assistenza amministrativa, il ricorso a informazioni “rubate” non è ritenuto accettabile.

⁵⁶³ Corte di Cassazione francese, Cour de Cassation sentenza 11-13097 del 31 gennaio 2012.

⁵⁶⁴ La Corte infatti afferma che l’amministrazione fiscale francese: “*en l’absence ces deux pieces illicites ne disposait pas d’éléments suffisants pour présumer la fraude et devait en conséquence rejeter les requêtes de l’administration*

novembre 2010, ha sostenuto che l'inammissibilità dell'acquisizione di una prova non porta a un divieto di utilizzazione della medesima. Dunque, le ispezioni fiscali e gli accessi presso abitazioni autorizzati sulla base di informazioni contenute nella documentazione bancaria reperita illecitamente a mezzo di trafugamento dalla parte di un funzionario della Banca del Liechtenstein "LGT", e poi acquisite dalle autorità fiscali tedesche, rispettavano i dettami costituzionali. A questo proposito, la Corte tedesca negò la validità di quella che è conosciuta negli ordinamenti anglosassoni, e specialmente negli Stati Uniti, come la teoria del "*fruit of the poisonous tree doctrine*"⁵⁶⁶ osservando che, da una parte le autorità fiscali tedesche avevano proceduto in ottemperanza alle disposizioni normative e che, le informazioni ottenute illegalmente non costituivano, d'altra parte, violazioni di quel nucleo incompressibile relativo all'organizzazione della vita privata (p. 42-45 della sentenza). Sulla stessa linea, anche la Corte Costituzionale del Rhineland Palatinate⁵⁶⁷ ha stabilito la correttezza dell'operato delle autorità fiscali tedesche che avevano indagato sulla residenza fiscale fittizia di un contribuente sospettato di evasione fiscale sulla base di informazioni incluse in un CD, contenente dati rubati relativi ad informazioni di contribuenti tedeschi aventi conti bancari in Svizzera, acquistato da cinque governi congiuntamente⁵⁶⁸.

In Italia, la Commissione Tributaria Provinciale di Genova in una pronuncia riguardante la c.d. *lista Falciani* respingeva i ricorsi di un contribuente che aveva il conto presso una banca in Svizzera, ritenendo che "*l'acquisizione materiale della fiche non appare censurabile in quanto pervenuta da una fonte legittimata a fornire notizie tributarie per cui, il modo in cui è entrato nella conoscenza dell'Ufficio non rileva ai fini della validità dell'atto impugnato*"⁵⁶⁹. I giudici tributari affermarono che lo scambio di informazioni

fiscale". In dottrina: DELAURIÈRE, C. PREST, *New analysis: French Tax Authorities lose battle on stolen data*, 62 Tax Notes International 3, p. 176 (2011).

⁵⁶⁵ Bundesverfassungsgericht, 2 BvR 2101/109 del 9 novembre 2010.

⁵⁶⁶ P. MASTELLONE, *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero*, Riv. Prat. Trib. I, 2013, p.791.

⁵⁶⁷ Verfassungsgerichtshof Rheinland – Pfalz, sentenza VGHB26/13 del 24 febbraio 2014.

⁵⁶⁸ S. SOONG JOHNSTON, *State Court rejects challenge against use of stolen bank data*, 73 Tax Notes International 10, p. 876 (2014).

⁵⁶⁹ Commissione Tributaria Provinciale Genova, sez. IV, 5 giugno 2012, n. 193, in GT-Riv. Giur. Trib., 2012, 710 ss con nota critica di N. Raggi, *Contenzioso "Falciani": istruzioni per l'uso*, in Riv. Dir. Trib. n. 1/2014, pp.712 ss; Commissione Tributaria Provinciale di Lucca, sez. IV, 18 luglio 2012, n. 103. In senso analogo e sulla legittima acquisizione dei dati in quanto conseguente ad una rituale richiesta all'amministrazione fiscale francese inoltrata attraverso i canali di collaborazione informativa internazionale anche due decisioni della Comm. Trib. prov. Treviso, sez V, 28 giugno 2012, n. 59 in Corr. Trib., 2012, 3264 ss; Comm. Trib. prov. Treviso, sez I, 5 giugno 2012, n. 64, Corr. Trib. 3266 ss; Commissione Trib. Prov. Piemonte Verbania, sez. I, 21 giugno 2013, n. 15. Corte di Cassazione, sezione 3, pen. N. 38753 del 4 ottobre 2012 che ribadisce che un'eventuale illecita acquisizione all'estero non comporta

regolare dal punto di vista formale fosse in grado di depurare qualsiasi informazione relativa alla loro acquisizione⁵⁷⁰. Da queste considerazioni, sembra difficile stabilire un criterio generale univoco che possa permettere o escludere l'utilizzo di dati ottenuti in maniera illegale nello Stato interpellato. Secondo la Commissione Provinciale tributaria di Verbania per le informazioni provenienti da altro Paese europeo che le abbia illegittimamente ottenute non sussiste alcuna restrizione o limitazione posta dalla Direttiva, la quale impone unicamente il divieto di trasmissione di informazioni qualora comporti la divulgazione di un segreto commerciale, industriale o professionale, di un processo commerciale o di un'informazione la cui divulgazione sia contraria all'ordine pubblico. La Commissione piemontese⁵⁷¹ rileva inoltre che con l'art. 18 della Direttiva 2011/16/UE gli Stati membri non potranno ricusare di fornire le informazioni soltanto perché esse siano detenute da una banca o da altri tipi di istituzioni finanziarie. Conseguentemente, secondo tale orientamento, appare indifendibile la posizione di un cittadino europeo che, in violazione di regole statali e comunitarie, sottragga all'imposizione redditi prodotti in un altro Stato membro invocando un segreto bancario che non è tutelato nei paesi dell'Unione. In generale, sembra poter affermare che la recente giurisprudenza, pronunciandosi in merito all'utilizzabilità di dati provenienti da "liste trafugate", abbia sancito una sorta "detipizzazione" delle evidenze che sono ammesse nel procedimento tributario, rendendo pacifica l'ammissibilità di dette prove anche se acquisite all'estero con modalità irrituali⁵⁷². Tale affermazione consente anche di considerare ammissibile anche la documentazione acquisita in sede di joint audit direttamente dal funzionario la cui presenza è stata ammessa nel corso della verifica o negli uffici in un altro Stato. Tali prove sono considerate come acquisite all'interno di un'ordinaria attività istruttoria con l'unica differenza che la stessa si è svolta in un altro paese e con regole proprie dell'altro paese. A tal proposito, occorre ricordare che in Italia

analoga illecità dell'acquisizione dei dati da parte dell'amministrazione finanziaria attraverso le procedure di cooperazione. Sulla utilizzabilità degli elementi raccolti in sede penale anche se sia mancato il rispetto delle garanzie difensive previste per il procedimento penale si veda Cass. Civ. sez. trib., 12 novembre 2010, n. 22984, in Foro It., 2011, I, 2442; Cassaz. ordinanze n. 8605 e 8606 del 14 aprile 2015, e n. 9760 del 15 aprile 2015 nelle quali si è dichiarata a favore dell'utilizzo da parte dell'Amministrazione Finanziaria dei dati ricavabili dalla lista Falciani che possono integrare la prova presuntiva idonea a supportare la pretesa erariale; Cassaz. Sentenze n. 16950 e 16951 del 19 agosto 2015; *Contra*: Cassaz. Pen, sez. III n. 29433 del 17/4/2013; in dottrina: F. TESAURO, *Ammissibilità nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale*, in Rass. Trib., n. 2, 2015, p. 323-332.

⁵⁷⁰ S. ARMELLA, L. UGOLINI, *Il regolare scambio di informazioni tra Stati può sanare l'illegittimità originaria della lista Falciani?*, Corr. Trib., 2012, 3258. Sulla inutilizzabilità in radice delle informazioni raccolte in modo illecito: A. CARINCI, *Lista Falciani e tutela del contribuente: utilizzabilità vs. attendibilità dei relativi dati da parte dell'Autorità fiscale italiana*, in Novità Fiscali, 2012, 14.

⁵⁷¹ Commissione Trib. Prov. Piemonte Verbania, sez. I, 21 giugno 2013, n. 15.

⁵⁷² Corte di Cassazione, sentenza del 13 maggio 2015, n. 9760 in materia di utilizzabilità dei dati rinvenuti nella c.d. "lista Falciani" anche se acquisiti all'estero mediante condotte illecite.

l'art. 11 della Direttiva è stato implementato nel 2014 con l'art. 31 bis del DPR n. 600/73 che ha anche espressamente sancito l'utilizzabilità del materiale istruttorio reperito all'estero con modalità naturalmente diverse da quelle previste dalla disciplina italiana. Si pensi, ad esempio, alla possibilità in altri Paesi, quali la Germania, dell'audizione per testimoni in ambito fiscale. Tanto premesso, l'attività compiuta all'estero nel corso del joint audit deve essere descritta in documenti redatti con cadenza giornaliera, sottoscritti da funzionari nazionali ed esteri, e portata a conoscenza del contribuente consentendo in questo modo anche di ovviare anche alla problematica relativa all'ammissibilità di mezzi di prova che non sarebbero consentiti nell'altro Paese⁵⁷³.

Il problema dell'ammissibilità delle prove è stato oggetto di un lungo dibattito, attualmente ancora in corso, riguardante il furto di dati provenienti da una banca e scambiati tra amministrazioni. Molti giudizi nazionali hanno recentemente stabilito che alla base della riservatezza dei rapporti tra banche e clienti non ci sono valori della persona umana da tutelare ma solo interessi patrimoniali e istituzioni economiche. Il diritto alla riservatezza dei dati bancari non rientrerebbe, secondo quest'ottica, tra i diritti fondamentali costituzionalmente garantiti dal momento che riguarda la relazione del contribuente con la banca e le istituzioni finanziarie ed è strumentale all'obiettivo della sicurezza e del buon andamento dei traffici commerciali⁵⁷⁴. Anche la Corte Costituzionale⁵⁷⁵ ritiene che, non solo non esiste un diritto costituzionale al segreto, ma sussistono vincoli costituzionali allo stesso, nel senso che la compressione dei diritti patrimoniali è legittima nella misura in cui ciò sia strettamente funzionale a garantire l'attuazione di altri interessi costituzionalmente tutelati, quali il dovere inderogabile di concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva ai sensi dell'art. 53 della Costituzione. I diritti patrimoniali dei

⁵⁷³ Si ritiene che anche la comunicazione di inizio della procedura di joint audit deve essere comunicata al contribuente. In base all'art. 12, comma 2 dello Statuto del Contribuente *“quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata”*. Occorre, pertanto, comunicare la natura specifica del controllo e i motivi per cui il soggetto è sottoposto a tale particolare controllo.

⁵⁷⁴ Corte di Cassazione, sez. V civ. trib., 9 giugno 2015 – 19 giugno 2015 nn. 16950 -16951. La Corte aggiunge che lo stesso Lussemburgo, paese da cui sono provenute le informazioni, ha sottoscritto il 26 febbraio 2014 l'accordo bilaterale che, prevedendo lo scambio di informazioni ai fini fiscali secondo lo standard OCSE, pone fine al segreto bancario nei rapporti di quel Principato con l'Italia. In questo senso anche Corte di Cassazione, ordinanza del 23/12/2015, n. 250151.

⁵⁷⁵ Corte Costituzionale, sentenza n. 51 del 18 febbraio 1992, in base alla quale la Corte ha ritenuto che al dovere del segreto bancario cui sono tradizionalmente tenute le imprese bancarie in relazione alle operazioni ai conti e alle posizioni concernenti gli utenti dei servizi da esse erogati, *“non corrisponde nei singoli clienti delle banche una posizione giuridica soggettiva costituzionalmente protetta, nè, men che meno, un diritto della personalità”*. Ogni misura legislativa che disciplini il segreto bancario si scontra con il limite costituzionalmente sancito di garantire *“un non irragionevole apprezzamento dei fini di utilità e di giustizia sociale che gli artt. 41, comma 2 e 42, comma 2, Cost., prevedono a proposito della disciplina delle attività economiche e del regime delle appartenenze dei beni patrimoniali”*.

cittadino trovano espressa e completa tutela nelle norme costituzionali ma non possono essere tali da giustificare il segreto bancario.

Tali posizioni inducono a ritenere che i diritti economici, seppur costituzionalmente tutelati, si collocherebbero ad un livello di tutela inferiore rispetto a quelli inerenti alle libertà personali⁵⁷⁶. Del resto anche autorevole dottrina costituzionalistica considerò che potessero esistere delle aperture interpretative circa la necessità del superamento di una presunta cristallizzazione del significato politico delle norme costituzionali quale inteso dal Costituente a causa dell'evoluzione della società. “Un'interpretazione che non tenga conto dell'evoluzione dei rapporti costituzionali materiali e non sia in questo senso oggettiva ma sia invece ancorata alla volontà soggettiva esistente nel momento in cui la Costituzione è stata posta, la renderebbe presto obsoleta, esponendola a tensioni e al rischio di troppo frequenti richieste di modificazione che ne comprometterebbero la legittimità” dovendosi richiedere “una capacità di emancipazione dalla volontà storica di chi l'ha posta affinché possa porsi come punti di riferimento idoneo nel divenire delle fasi storiche a condurre ad unità le vicende complesse della società e del diritto”⁵⁷⁷. Il problema di fondo, ripreso successivamente *infra* nel paragrafo relativo al diritto alla privacy, è cercare il giusto temperamento tra il diritto alla riservatezza e alla vita privata⁵⁷⁸ e interessi erariali. La Corte europea dei diritti dell'uomo, nel caso *Heglas*⁵⁷⁹, ha affermato che l'utilizzazione processuale delle prove illegittimamente acquisite non costituisce di per se stessa elemento di invalidità del procedimento amministrativo dovendosi valutare se l'intero giudizio nel suo complesso e nel concreto sia improntato al giusto processo⁵⁸⁰. Secondo parte della dottrina⁵⁸¹, conseguentemente, il principio di proporzionalità assume una rilevanza centrale

⁵⁷⁶ Contrario a questa teoria: I. CARACCIOLI, *Lista Falciani e Panama Papers: esiste una gerarchia tra le norme costituzionali?* in Riv. Dir.Trib., n. 4, 2016, pp. 50-60.

⁵⁷⁷ G. ZAGREBELSKY, *Manuale di Diritto Costituzionale*, vol. I, Il sistema delle fonti del diritto, Torino, 1988, pp. 75 e ss.

⁵⁷⁸ La Corte Europea dei diritti dell'Uomo afferma che nel diritto al rispetto alla vita privata e familiare di cui all'art. 8 della CEDU rientra la protezione dei dati bancari, caso M.N. e altri v. San Marino, terza sezione, applicazione n. 28005/12 del 7 luglio 2015.

⁵⁷⁹ Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, applicazione n. 5935/02 del 1 marzo 2007, caso *Heglas v. The Czech Republic*.

⁵⁸⁰ Corte Edu, caso *Heglas*, *cit.*, punto 85 afferma “*La Cour n'a donc pas à se prononcer, par principe, sur la recevabilité de certaines sortes d'éléments de preuve, par exemple des éléments obtenus de manière illégale au regard du droit interne, ou encore sur la culpabilité du requérant. Elle doit examiner si la procédure, y compris la manière dont les éléments de preuve ont été recueillis, a été équitable dans son ensemble, ce qui implique l'examen de l'illégalité en question et, dans le cas où se trouve en cause la violation d'un autre droit protégé par la Convention, de la nature de cette violation*”.

⁵⁸¹ G. PETRILLO, *Scambio di informazioni ed utilizzabilità delle prove ottenute in violazione della normativa nazionale*, in Dir. Prat. Trib. Int. N. 1/2016. Si previsa che in base al principio di proporzionalità l'Amministrazione finanziaria

rispetto a detta esigenza di effettuare un contemperamento di interessi. L'amministrazione è tenuta a valutare se sussistano misure meno invasive e che possano condurre al medesimo risultato esaminando tutte le possibili attività di investigazione previste nell'ordinamento tributario⁵⁸², con la conseguenza che "si dovrebbe escludere l'efficacia probatoria di tutte le informazioni acquisite dall'Amministrazione in difformità di schemi legali nazionali o con esercizio di poteri incoerente ingiustificato, sproporzionato"⁵⁸³. Queste considerazioni sembrano essere confermate anche dalla Cassazione che nella sua affermazione che "non qualsiasi irritualità nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale comporta di per sé la inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso ed esclusi ovviamente, i casi in cui viene in discussione la tutela dei diritti fondamentali di rango costituzionale (quali l'inviolabilità del domicilio, della libertà personale, ecc.)"⁵⁸⁴. Il riconoscimento del limite della legalità indicato dall'art. 17, comma 2, della Direttiva 2011/16/UE dovrebbe impedire allo Stato richiedente di utilizzare come elementi di prova informazioni acquisite fuori dagli schemi legali procedurali nazionali. In caso contrario sarebbe difficile affermare il buon funzionamento del mercato, proprio quando l'uso delle informazioni irregolarmente acquisite dalle amministrazioni consentirebbe alle stesse di emettere atti d'imposizione che negli ordinamenti nazionali sarebbero infondati dal momento che utilizzerebbero informazioni irregolarmente acquisite. Secondo tale teoria⁵⁸⁵, una verifica circa l'attendibilità e la liceità delle informazioni deve considerarsi imprescindibile, dovendo determinarsi l'invalidità derivata dell'avviso di accertamento⁵⁸⁶ che si fonda su risultanze ottenute a seguito di gravi illeciti o che rappresenti

non può imporre obblighi e/o restrizioni alle libertà del privato in misura superiore a quanto strettamente necessario per il soddisfacimento di quell'interesse che si intende raggiungere dovendo sussistere una relazione adeguata tra il fine perseguito dall'azione statale e gli strumenti impiegati per conseguirlo

⁵⁸² R. CASTIGLIONE, Cooperazione fra autorità fiscali, accertamento tributario e garanzie del contribuente, in Gius. Trib., 2009, 3, 258.

⁵⁸³ A. DI PIETRO, La collaborazione comunitaria nell'accertamento e nella riscossione: la tutela del contribuente, in La concentrazione della riscossione nell'accertamento, (a cura di) C. Glendi, V. Uckmar, Padova, 2011, 663 ss.

⁵⁸⁴ Corte di Cassazione, Sentenza del 28/04/2015 n. 8606, punto 8.6, citando la sentenza della Corte di Cassazione n. 24923 del 2011.

⁵⁸⁵ C. SACCHETTO, *Le prove nel processo tributario: prove illegittimamente acquisite. Casi interni ed internazionali*, in *Dialoghi di diritto tributario fra attualità e prospettive*, Torino, 16, 2015; P. MASTELLONE, *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero*, in Dir. Prat. Trib., 2013, 4, 791; S. MULEO, *Illegittimità derivate degli atti impositivi*, in Rass. Trib., 2012, 4, 1006.

⁵⁸⁶ Cass., sez. trib., 18 gennaio 2012, n. 631 in Rass. Trib. 2012. Secondo la Corte l'illegittimità di un atto istruttorio è idonea ad interrompere il necessario collegamento funzionale con l'atto terminale del provvedimento impositivo con la conseguenza che lo stesso configura un vizio di invalidità nel procedimento amministrativo idoneo a determinare l'annullamento per illegittimità derivata dell'atto consequenziale impugnato.

un fondamento giuridico non individuato. Se si accetta, tuttavia, la tesi della inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite e si applica detto principio alle informazioni provenienti da uno Stato estero tramite la cooperazione internazionale, si pone il problema che non solo l'amministrazione finanziaria, ma anche il giudice nazionale debba verificare l'origine delle informazioni e conoscere la normativa interna dello Stato estero per verificarne il corretto adempimento delle procedure istruttorie⁵⁸⁷. Ne consegue che dal punto di vista pratico tale teoria risulterebbe insoddisfacente⁵⁸⁸. La stessa Corte di Giustizia⁵⁸⁹ ha evidenziato che è devoluto alle esclusive attribuzioni del giudice del Paese membro che riceve le informazioni l'apprezzamento, sulla base delle regole di diritto interno, delle prove trasmesse dalle autorità straniere collaboranti. Ne deriva che, sebbene la mera acquisizione di informazioni mediante lo strumento di cooperazione comunitaria non abbia la capacità di purgare gli elementi acquisiti da eventuali illegittimità o vizi, l'autorità fiscale interna non ha l'obbligo di controllare l'autenticità o la provenienza della documentazione acquisita⁵⁹⁰.

⁵⁸⁷ Tale problematica si rivelerebbe in realtà forse prima di fondamento per quanto concerne lo scambio automatico trattandosi di dati che per loro definizione risultano nella disponibilità (sistematica e non occasionale, come può essere l'acquisizione di un file rubato) dei sistemi banche dati.

⁵⁸⁸ G. PETRILLO, Scambio di informazioni ed utilizzabilità delle prove ottenute in violazione della normativa nazionale, in *Dir. Prat. Trib. Int.* N. 1/2016; R. Succio, Illegittimo l'accertamento fondato su scambi di informazioni ove non si rispetti la previsione dell'art. 7 dello Statuto del contribuente, in *Dir. e Prat. Trib. Int.*, 2010, 3, 199. Secondo quest'ultimo autore "*l'illegittimità di attività investigative poste in essere da autorità fiscali estere non è suscettibile di provocare l'invalidità derivata dell'atto di accertamento emesso dall'amministrazione finanziaria italiana, e il giudice tributario italiano non avrebbe cognizione dell'eventuale vizio che dovrebbe essere fatto valere davanti all'autorità giudiziaria dell'altro stato*". Ovviamente tale valutazione potrebbe essere facilitata qualora fosse già intervenuta una decisione dell'autorità giurisdizionale dello Stato di provenienza delle informazioni che ne abbia sancito l'acquisizione illegale, in questo senso A. BUCCISANO, *Cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale*, in *Riv. Dir. Trib.*, n. 7-8, 2012, pp.669-711.

⁵⁸⁹ Corte Di Giustizia, sentenza del 13 aprile 2000, causa C-420/98, caso W.N. punto n. 18 in base al quale la trasmissione di informazioni ai sensi della direttiva n. 77/799/CE non richiede che la trasmissione delle informazioni debba essere subordinata al fatto che lo Stato ricevente abbia adottato un atto accertativo, in quanto ciò "*implicherebbe che le autorità che detengono tali informazioni abbiano una conoscenza approfondita del contesto fattuale e giuridico esistente in tale Stato. Ora, il subordinare a un siffatto presupposto l'obbligo di scambio spontaneo delle informazioni contrasterebbe con lo scopo della direttiva*" che mira ad un corretto accertamento delle imposte. Corte di Giustizia, Sentenza del 6 dicembre 2012, causa C-285/11, caso Bonik, punto 32, "*la Corte non è competente a verificare e nemmeno a valutare le circostanze di fatto relative al procedimento principale. Spetta quindi al giudice nazionale effettuare, conformemente alle norme nazionali sull'onere della prova, una valutazione globale di tutti gli elementi e di tutte le circostanze di fatto relativi a detto procedimento onde stabilire se la Bonik possa esercitare un diritto a una detrazione sulla base delle suddette cessioni di beni*". In questo senso anche AG Wathelet nelle sue Conclusioni al caso *Berlioz*, cit., p. 105 e 11 nei quali sostiene che al giudice spetta una valutazione sommaria degli elementi costituenti la richiesta di scambio, non potendo essere richiesta un esame giuridico dettagliato del contesto di fatto e giuridico esistente nell'altro Stato.

⁵⁹⁰ Conclusioni dell'avvocato generale Kokott al caso Sabou richiamando, tra le altre, la Corte di Giustizia, sentenza del 6 dicembre 2012, C-285/11, punto 11, caso *Bonik*.

D'altra parte è difficile trovare una soluzione equa in quanto se un governo acquista dati illegalmente ottenuti in un altro Paese questo potrebbe causare una breccia nella protezione del diritto alla privacy nonchè la violazione ai principi del giusto processo contenuti nella Carta Europea dei diritti dell'uomo⁵⁹¹ o persino, come considerato nel Lussemburgo una violazione del principio di "ordine pubblico"⁵⁹². In Italia, l'orientamento giurisprudenziale più recente considera che in materia tributaria, le irrivalenze nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento non comportano di per sé e in assenza di specifica previsione, la loro inutilizzabilità, salva solo l'ipotesi in cui venga in discussione la tutela dei diritti fondamentali di rango costituzionale come l'inviolabilità della libertà personale o del domicilio⁵⁹³. Secondo tale posizione, alla base della riservatezza dei rapporti tra banche e clienti non ci sono valori della persona umana da tutelare ma solo interessi patrimoniali e istituzioni economiche. Sono stati, conseguentemente, ritenuti utilizzabili nell'accertamento e nel contenzioso con il contribuente i dati bancari sottratti dal dipendente di una banca estera e ottenuti dal fisco italiano mediante gli strumenti di cooperazione comunitaria, senza che assuma rilievo l'eventuale illecito commesso dal dipendente stesso e la violazione dei doveri di fedeltà verso l'istituto datore di lavoro e di riservatezza dei dati bancari che non godono di copertura costituzionale e di tutela legale nei confronti del fisco medesimo. Le informazioni acquisite sarebbero utilizzabili anche attraverso il riscontro delle contestazioni mosse dal contribuente nell'accertamento tributario quali presunzioni semplici ai sensi dell'art. 2729 c.c. Gli elementi comunque acquisiti sarebbero utilizzabili, come affermato dalla Corte di Cassazione⁵⁹⁴, qualora fosse dimostrata dall'Agenzia l'attendibilità del dato e gli stessi fossero forniti di caratteristiche di gravità, precisione e concordanza tali da poter essere utilizzati ai fini di un accertamento.

In quest'ottica, l'utilizzabilità di detti dati è rimessa ad un'analisi caso per caso per verificarne dette caratteristiche e se i diritti fondamentali del contribuente previsti dalla

⁵⁹¹ M. STEWART, *Transnational tax information exchange networks: steps towards a globalized, legitimate tax administration*, in *World Tax Journal*, n. 2, 2012.

⁵⁹² A. STEICHEN, "New Exchange of information versus solutions of equivalent effect – Luxemburg report", EATLP Congress – Istanbul – May 2014. A livello internazionale, la protezione dei dati personali è prevista anche nell'art.17 della International Covenant on Civil and Political Rights Adopted with RES 2200A, XXI, of 16/12/1966. Article 17 holds: "No one shall be subjected to arbitrary or unlawful interference with his privacy, family, home or correspondence nor to unlawful attacks to his honour and reputation".

⁵⁹³ Cassazione civile, sez. V, 19 agosto 2015, n. 16950.

⁵⁹⁴ Cassazione civile, sez. V, 19 agosto 2015, n. 16951. Nel caso esaminato dalla Corte, il contribuente ha prodotto all'Ufficio i saldi di conto corrente detenuto presso l'istituto HSBC eccependo che i dati ivi presenti non corrispondono a quelli della fiche ottenuta mediante lo scambio di informazioni. Se ne deduce che nel raffronto tra indizi disponibili, l'Agenzia deve dare conto degli eventuali elementi di contro prova. In senso analogo Corte di Cassazione, ordinanza n. 8605 e 8606 del 28 aprile 2015.

legislazione dello Stato richiedente sono stati rispettati anche nello Stato che trasmette le informazioni.

Detto questo la giurisprudenza italiana⁵⁹⁵ ritiene che gli organi di controllo possono utilizzare tutti i documenti dei quali siano venuti in possesso, in considerazione della loro natura e contenuto, anche se acquisiti irritualmente, trattandosi pur sempre di semplici indizi nel processo tributario che l'organo giudicante è tenuto a prendere in considerazione nel quadro delle complessive acquisizioni processuali. La Cassazione n. 17183 del 2015 afferma che riguardo alla prova dei fatti giuridici la dottrina civilistica ha tempo chiarito che "un dato incontestabile è che tali elementi non sono predeterminati nè predeterminabili dalla legge, poichè qualunque cosa, documento o dichiarazione può costituire la base per una inferenza presuntiva idonea a produrre conclusioni probatorie circa i fatti della causa. Si può dunque ravvisare nella categoria delle presunzioni semplici (salvo i limiti di cui all'art. 2729 c.c.), la via attraverso la quale le prove atipiche posso entrate nel processo civile". Si aggiunto nella dottrina tributaria che "i requisiti tipici di una presunzione semplice non può essere stabilita a priori, ma consegue unicamente alla concreta valutazione del contenuto indiziano degli elementi tipici". I giudici supremi inoltre precisano che al fine di valutare la corretta applicazione dell'art. 2729 c.c., anche successivamente alla modifica del vizio di motivazione nel giudizio di Cassazione, occorre verificare che il giudice di merito abbia valutato i requisiti della gravità, della precisione e della concordanza di tutti gli elementi offerti in giudizio attraverso un esame non parcellizzato, posto che la scorretta valutazione degli elementi, in quanto operata senza il rispetto dei criteri di legge, non integra un giudizio di fatto, ma una vera e propria valutazione in diritto soggetta al controllo di legittimità. (Cass. 9760/2015, in tema di Lista Falciani; conf. S.U., 8054/2014/SU e Cass. 19894/2005).

⁵⁹⁵ Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5, Sentenza del 26/08/2015 n. 17183; Corte di Cassazione, Sentenza del 13/05/2015 n. 9760; Corte di Cassazione, Sentenza del 28/04/2015 n. 8606; Comm. Trib. Prov. Milano Sezione/Collegio 23, Sentenza del 29/04/2015 n. 3795; Comm. Trib. Prov. Milano Sezione/Collegio 47, Sentenza del 25/02/2015 n. 1825 . La Cassazione afferma che il diritto interno consente l'ingresso nell'accertamento fiscale, prima, e nel processo tributario, poi, di elementi comunque acquisiti e, dunque, anche di prove atipiche ovvero di dati acquisiti in forme diverse da quelle regolamentate (D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 32 e 33; D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51), secondo i canoni caratteristici della prova per presunzioni.

5.7. L'orientamento internazionale sull'implementazione dei diritti di partecipazione

In base alla classificazione suggerita dall'OCSE⁵⁹⁶ è possibile individuare tre categorie di diritti del contribuente coinvolto in una procedura di scambio di informazioni:

- 1) *Notification rights*, (diritti ad essere informato della richiesta) i quali permettono al contribuente di avere conoscenza dell'avvenuta richiesta di informazioni da parte di un altro Stato;
- 2) *Consultation rights*, (diritti a partecipare all'attività investigativa) che riconoscono al contribuente il diritto al contraddittorio prima che le informazioni siano trasmesse allo Stato richiedente, nonostante la decisione finale di trasmettere o meno rimanga nella sfera della discrezionalità dell'autorità fiscale interpellata;
- 3) *Intervention rights* (diritti di opposizione) che comprendono il diritto di verificare la legittimità della richiesta di assistenza e la correttezza delle informazioni che si intendono scambiare nonché il diritto di appello contro la decisione dello Stato di trasmettere dette informazioni, qualora emergano vizi formali o sostanziali⁵⁹⁷.

Sulla base di questa classificazione è individuata una tutela crescente del contribuente che sarà legittimato a far valere i diritti di intervento solo se allo stesso tempo sono riconosciuti anche i diritti contenuti nelle prime due categorie⁵⁹⁸. A livello internazionale, lo stesso Commentario all'art. 26 del Modello Ocse contro le doppie imposizioni sottolinea che “*information may also be communicated to the taxpayer*”⁵⁹⁹. L'art. 4 par. 3 della

⁵⁹⁶ OECD, *Tax information exchange between OECD Countries. A survey of current practices*, Paris, 1994, par. 66 che richiama: OECD, Comitato Affari Fiscali, *Taxpayers' rights and obligations – A survey of the legal situation in OECD countries*, Working Paper n. 8, Parigi, 27 aprile 1990.

⁵⁹⁷ J.M. CALDERON, *Taxpayer protection within the exchange of information procedure between State tax administrations*, Intertax, 2000, vol 28, n. 12, p. 466. L'autore effettua un'approfondita analisi delle diverse forme di tutela riferibili alla persona coinvolta nello scambio intendendosi non soltanto il contribuente cui si riferiscono le informazioni ma anche colui che le fornisce. L'autore prosegue indicando che, in taluni Paesi, come ad esempio gli Stati Uniti, sono previste clausole che garantiscono la protezione dei diritti del contribuente, quale il diritto a richiedere la sospensione dell'atto amministrativo qualora si dimostri l'esistenza di un rischio grave e irreparabile. Grava sul ricorrente l'obbligo di dimostrare i fatti su cui fonda la sua pretesa ed in ogni caso deve provare che detta sospensione non causerà un danno grave e irreparabile allo Stato richiedente (Corte del Nevada, 21 giugno 2013, *Salomon Juan Marcos Villareal v. USA*).

⁵⁹⁸ P. MASTELLONE, *L'Unione europea non riconosce participation rights al contribuente sottoposto a procedure di muta assistenza amministrativa tra autorità fiscali*, Riv. Dir. Trib. n. 1 /2014, p. 366.

⁵⁹⁹ Commentario all'art. 26, par. 12, in OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (updated 2010), Paris, 2012, C (26)-8.

Convenzione multilaterale sulla mutua assistenza amministrativa ammette, similamente, che ciascuno Stato possa, se la legge interna lo prevede, informare il contribuente prima che le informazioni a lui riferibili siano trasferite ad un altro Stato. Pur evidenziandone i vantaggi, tra cui evitare errori circa l'identità del contribuente o beneficiare di una eventuale collaborazione attiva di quest'ultimo alla risoluzione della problematica, l'OCSE non ha mai supportato il riconoscimento dei *participation rights* in capo al contribuente in quanto potrebbero inficiare l'efficienza dello scambio di informazioni⁶⁰⁰. I risultati di taluni studi comparati⁶⁰¹ hanno indicato che solo il 22% dei Paesi consente che il contribuente abbia il diritto di essere informato prima che lo Stato invii una richiesta di assistenza amministrativa ad un altro Stato, e solo il 17% ammette il diritto di essere ascoltati nel corso di un processo istruttorio.

In alcuni Paesi⁶⁰², fra cui anche l'Italia e la Finlandia, non sussiste alcun obbligo per le autorità fiscali di avvertire il contribuente circa l'attivazione di una procedura di assistenza amministrativa, in primo luogo perchè le verifiche internazionali in corso potrebbero subire delle ripercussioni o comunque mettere a repentaglio il segreto investigativo che connota le indagini tributarie⁶⁰³; in secondo luogo perché la notifica potrebbe criminalizzare il contribuente, assimilandolo ad un indagato per un potenziale reato⁶⁰⁴.

⁶⁰⁰ P. MASTELLONE, "L'Unione europea non riconosce *participation rights* al contribuente sottoposto a procedure di muta assistenza amministrativa tra autorità fiscali", Riv. Dir. Trib. n. 1 /2014, p. 390.

⁶⁰¹ T. SCHENK-GEERS, International Exchange of Information and the Protection of Taxpayers, Alphen aan den Rijn, 2009, 235; P. BAKER, P. PISTONE, *General report*, in *The practical protection of taxpayers' fundamental rights*, Cahiers de droit fiscal International, vol. 100b, Kluwer, the Netherland, (2015), p. 60, notes n. 220-221.

⁶⁰² R. SEER, I. GABERT, (a cura di), General Report in *Mutual Assistance and Information Exchange*, Atti del Convegno EATLP svoltosi a Santiago de Compostela il 4-6 giugno 2009, Amsterdam, 2010. secondo tale autore, la normativa domestica dello Stato della fonte del reddito dovrebbe prevedere al fine di garantire non solo la certezza ma anche la trasparenza dell'operato delle autorità amministrative il diritto del contribuente a essere formalmente informato circa la decisione dello Stato interpellato di trasmettere le informazioni richieste.

⁶⁰³ P. SELICATO, *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, in Rass. Trib., 2012, 351 -352. Secondo l'autore, infatti, la comunicazione preventiva potrebbe compromettere l'efficacia di un'indagine, "mettendo il contribuente in condizione di "inquinare le prove". Ne risentirebbe, in sintesi, lo stesso buon andamento dell'azione amministrativa, che, a norma dell'art. 97 della costituzione, proprio il contraddittorio dovrebbe salvaguardare attraverso (tra l'altro) gli istituti della partecipazione al procedimento amministrativo ed il diritto di accesso agli atti amministrativi, disciplinati dalla L. 241/90 che riconosce ai privati un vero e proprio diritto ad essere coinvolti nel procedimento".

⁶⁰⁴ J.E. BISCHER, Protection of Confidential Information in Tax Matters, in International Tax Journal, 1993, 63.

In altri ordinamenti, come per esempio Andorra⁶⁰⁵, Lussemburgo, Svizzera e Olanda⁶⁰⁶ e i territori dipendenti (come Jersey o le Cayman Islands) la partecipazione attiva del contribuente (c.d. “participation rights”) introdotta per salvaguardare i diritti che potrebbero essere stati lesi nella procedura di cooperazione internazionale in caso di ricezione di una richiesta in entrata⁶⁰⁷ è stata di recente modificata a seguito di alcune Peer Reviews svolte dal Global Forum OCSE⁶⁰⁸.

La difficoltà di trovare un equilibrio tra gli interessi in gioco emerge con evidenza dall’atteggiamento che il Global Forum ha assunto nei confronti dei diritti di partecipazione, con la preoccupazione che la concessione di siffatti diritti potesse risolversi in un pregiudizio al corretto funzionamento e all’efficacia dello scambio di informazioni⁶⁰⁹. Ad esempio nella peer review per la Repubblica Ceca effettuata dal Global Forum, si legge quanto segue: “*with the minor exception of prior notification in cases of a third party witness statement, there seem to be no rules on rights and safeguard which could unduly prevent or delay effective exchange of information*”. Analogamente in Svizzera, a seguito di una peer review – phase 1- del Global Forum⁶¹⁰, che aveva richiesto di limitare i diritti di notifica, di intervento, attribuiti al contribuente, consigliando di introdurre “*appropriate exceptions to the right of notification and right to inspect the EOI file which are consistent with the standard*”, è stata prevista, nel Swiss Federal Act on International Administrative Assistance in Tax Matters, la possibilità di notificare a posteriori al contribuente la richiesta di scambio nel caso in cui l’autorità finanziaria estera dimostri che una preventiva

⁶⁰⁵ La Peer Review del Global Forum dell’OCSE aveva stabilito nel 2011 che le norme che obbligavano l’amministrazione a notificare al contribuente la procedura di scambio avrebbero potuto seriamente compromettere l’efficacia della procedura di scambio. OCSE, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Andorra 2011 – Phase 1: Legal and Regulatory Framework (2011), p. 49.

⁶⁰⁶ I Paesi Bassi hanno recentemente abolito la notifica al contribuente dell’avvio di una procedura di scambio di informazioni, sia a richiesta, sia automatico sia spontaneo con l’introduzione della legge Internazionale fiscale medeling del 12 dicembre 2013, IFZ 2013/863, a seguito della procedura di peer review dell’OCSE – Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes peer Reviews: The Netherlands 2011, Combined: Phase 1 + Phase 2 (The Netherlands), p. 8.

⁶⁰⁷ CFE, Opinion Statement ECJ –TF 2/2014 of the CFE on the decision of the European Court of Justice in case C-276/12, Sabou, concerning taxpayer’s rights in case of Exchange of information upon request (Aprile 2014).

⁶⁰⁸ N. DIEPVENS, F. DEBELVA, *The Evolution of the Exchange of Information in Direct Tax Matters: the Taxpayer’s Rights under Pressure*, in EC Tax Review, n. 4, 2015, pp. 210 -219. Gli autori rilevano che a fronte dell’incremento del volume degli scambi non si è riscontrato un analogo incremento nella tutela del contribuente.

⁶⁰⁹ F.A. GARCIA PRATS, G. MELIS, *Lo scambio di informazioni e diritti dei contribuenti*, cit., p. 294; L. MORAVEC, D. NERUDOVA, National Report for Czech Republic at EATLP Congress 2014, par. 3.

⁶¹⁰ OECD, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Switzerland 2011 –Phase 1, 2011, Paris, 2011, 69

conoscenza da parte del contribuente potrebbe essere di ostacolo all'efficacia della procedura di accertamento. Anche nella Peer review del 2011 (Phase 1) relativa al Lussemburgo⁶¹¹ emerge la necessità che i diritti attribuiti al contribuente non inficino l'effettività dello scambio di informazioni, sottolineando un'impostazione che considera l'effettività dello scambio come obiettivo prioritario. Le autorità fiscali lussemburghesi devono infatti verificare che la richiesta di informazioni sia stata formulata in conformità con le disposizioni pertinenti dei trattati (come, ad esempio, prevedibile rilevanza, sussidiarietà). Se ritengono che il test sia superato con successo, comunicano al detentore delle informazioni la loro decisione di scambiare tali informazioni. La banca detentrica delle informazioni ed il contribuente possono decidere di impugnare la richiesta di informazioni entro un mese dalla notifica, su cui deciderà il giudice amministrativo con rito abbreviato.

In altri Paesi, tali diritti di partecipazione sono stati sviluppati in maniera indiretta, per esempio, stabilendo che, nell'ambito dello scambio di informazioni, ottenere i dati bancari è soggetto ad una specifica autorizzazione giudiziaria nella quale, spesso il contribuente è coinvolto. La recente giurisprudenza di alcune giurisdizioni, conosciute come importanti centri finanziari, come ad esempio Singapore, dimostra che in molti casi le Corti hanno rigettato autorizzazioni basati su prove infondate⁶¹². Questi casi dimostrano come l'autorizzazione da parte del giudice è finalizzata alla verifica che le decisioni in materia di cooperazione adottate dallo Stato interpellato siano conformi alle condizioni degli accordi internazionali e alla normativa interna⁶¹³. L'alternativa sarebbe includere e riconciliare i

⁶¹¹ In tale peer review si legge: "the rights and safeguards (e.g. notification, appeal rights) that apply to persons in the requested jurisdiction should be compatible with effective exchange of information".

⁶¹² Singapore High Court, SGHC 112 *Comptroller of Income Tax v. AZP*, applicazione n. 320, del 23 maggio 2012. La Corte di Singapore negò la procedibilità di una richiesta inoltrata in base al trattato India-Singapore, delle autorità indiane al fine di ottenere informazioni bancarie circa la presenza di eventuali conti detenuti da un contribuente indiano in banche singaporiane con la motivazione che la domanda non presentava elementi di prevedibile pertinenza. In senso analogo anche Singapore High Court, SGHC 291 del 4 novembre 2015, *AXY and others v. Comptroller of Income Tax*. In quest'ultima sentenza, in particolare, si fa riferimento alla normativa interna che richiedeva l'autorizzazione dell'autorità giudiziaria singaporiana per poter trasmettere i dati a carattere finanziario. Il giudice negò all'autorità fiscale domestica la possibilità di rispondere alla richiesta delle autorità coreane ordinando di comunicare al contribuente l'avvenuto inizio delle indagini da parte delle autorità estere, pur concludendo che per l'avvenire tale disposizione normativa, essendo stata modificata nel 2014 a seguito dell'introduzione della regolamentazione FATCA, non potesse più valere e che doveva essere preservato il segreto delle indagini finanziarie qualora fosse stato richiesto nella domanda di assistenza amministrativa inoltrata dalle autorità fiscali estere.

⁶¹³ S.C. RUCHELMAN, A. BORSOS, "Enforcing non-US tax authority requests for taxpayer information, Caplin & Drysdale (7 marzo 2014); D.SANDISON, P. LAU, *Recent Tax cases in Singapore*, PWC International Tax News 11, p.7 (novembre 2013). Si pensi, ad esempio, alle imposte e ai periodi d'imposta coperti dal trattato, la proporzionalità, l'assenza di errori nella trasmissione dei dati o di dati sensibili che possano rivelare segreti commerciali, o semplicemente la prevedibile pertinenza.

diritti di difesa del contribuente con la principale fonte del diritto internazionale tributario: i trattati. Ad esempio, alcuni trattati fra quelli conclusi dalla Spagna⁶¹⁴ presentano clausole dirette a coordinare i diritti di partecipazione del contribuente nello Stato interpellato con il procedimento tributario espletato nello Stato richiedente. Il trattato invece, Spagna-Germania *Convention between the Federal Republic of Germany and the Kingdom of Spain for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on Income and on capital tax treaty* (febbraio 2011) contiene una clausola che assicura riservatezza alle informazioni scambiate, stabilendo diverse garanzie a protezione dei dati personali (c.d. Informational self-determination right–X Protocollo). Questo trattato costituisce un valido modello per conciliare le procedure di assistenza amministrativa reciproca e la salvaguardia della riservatezza dei dati. In ogni caso, ulteriori norme potrebbero essere inserite nei trattati per coordinare le procedure di riscossione e per aumentare la difesa del diritto al contraddittorio, e prevenire l'utilizzo di dati non correttamente ottenuti nel paese interpellato.

5.8. La compatibilità delle regole di data protection e privacy con la Direttiva 2014/107/EU; l'impatto delle sentenze Digital Rights Ireland e Schrems sullo scambio automatico di informazioni finanziarie

Lo scambio automatico transfrontaliero all'interno dell'Unione Europea e verso Paesi terzi comporta, come precedentemente analizzato, un incremento del volume di dati relativi ai contribuenti che verranno raccolti ed elaborati. Il diritto alla protezione dei dati personali è sancito nel diritto primario dell'Unione, e in particolare, nell'art. 16, c.1, del Trattato di funzionamento dell'Unione Europea (d'ora in avanti "TFEU")⁶¹⁵, nell'art. 8 della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo del Consiglio d'Europa ("CEDU")⁶¹⁶, nell'art.

⁶¹⁴ Per esempio i trattati con Hong Kong (2011), Panama (2010), Singapore (2011), o Svizzera (1996, modificato nel 2011).

⁶¹⁵ L'art. 16 del TFUE dispone che "Ogni persona ha diritto alla protezione dei dati di carattere personale che la riguardano. Il Parlamento europeo e il Consiglio, deliberando secondo la procedura legislativa ordinaria, stabiliscono le norme relative alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati di carattere personale da parte delle istituzioni, degli organi e degli organismi dell'Unione, nonché da parte degli Stati membri nell'esercizio di attività che rientrano nel campo di applicazione del diritto dell'Unione, e le norme relative alla libera circolazione di tali dati. Il rispetto di tali norme è soggetto al controllo di autorità indipendenti".

⁶¹⁶ L'art. 8 della CEDU intitolato "Diritto al rispetto della vita privata e familiare" sancisce che. "ogni persona ha diritto al rispetto della propria vita privata e familiare, del proprio domicilio e della propria corrispondenza. Non può esservi ingerenza di una autorità pubblica nell'esercizio di tale diritto a meno che tale ingerenza sia prevista dalla legge e costituisca una misura che, in una società democratica, è necessaria alla sicurezza nazionale, alla pubblica sicurezza, al benessere economico del paese, alla difesa dell'ordine e alla prevenzione dei reati, alla protezione della salute e della morale o alla protezione dei diritti e delle libertà altrui".

7 (con riferimento al diritto ad una vita familiare e privata)⁶¹⁷ e nell'8 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea (d'ora in avanti "la Carta")⁶¹⁸ e, a livello internazionale⁶¹⁹ dalla Convenzione per la Protezione delle persone fisiche con riguardo all'elaborazione automatica dei dati personali (Convenzione adottata dal Consiglio di Europa nel 1981 n.108/1981)⁶²⁰.

Recentemente la Corte di Giustizia⁶²¹ è intervenuta in fattispecie non tributarie relativamente alla tutela di dati personali aprendo nuove prospettive di tutela per il contribuente. Difatti, pur non essendo strettamente legate alla disciplina fiscale, le modalità di protezione dei dati personali, tra cui rientrano anche i dati tributari, sono considerate

⁶¹⁷ Art 7 della Carta è intitolato al "Rispetto della vita privata e della vita familiare" recita: "Ogni individuo ha il diritto al rispetto della propria vita privata e familiare, del proprio domicilio e delle proprie comunicazioni".

⁶¹⁸ La Carta (200/c 364/01) all'art.8 "Protezione dei dati di carattere personale" prevede che "*Ogni individuo ha diritto alla protezione dei dati di carattere personale che lo riguardano. Tali dati devono essere trattati secondo il principio di lealtà, per finalità determinate e in base al consenso della persona interessata o a un altro fondamento legittimo previsto dalla legge. Ogni individuo ha il diritto di accedere ai dati raccolti che lo riguardano e di ottenerne la rettifica*".

⁶¹⁹ A livello internazionale si ricordano anche: OECD Guidelines on the Protection of Privacy and Transborder Flows of Personal Data (modificate nel 2013) che si applicano ai dati elaborati sia dal settore privato che da quello pubblico.

⁶²⁰ A livello internazionale si ricorda anche la Risoluzione ONU A/RES/68/167 del 18 dicembre 2013, Assemblea Generale delle Nazioni Unite, 68 esima sessione,. In tale occasione, l'ONU ha riconosciuto che raccolte o trasmissioni di dati personali avvenute illegalmente o in maniera arbitraria violano il diritto alla privacy e alla libertà di espressione confliggendo con i principi di una società democratica. In tale occasione, l'Alto Commissario ONU per i diritti umani (d'ora in avanti "UNCHR") è stato richiesto di monitorare e relazionare sullo stato della protezione e promozione del diritto alla privacy. Nel suo report A/HRC/27/37 del 30 giugno 2014, il UNCHR ha sottolineato che limitazioni all'esercizio di tali diritti sono possibili solo qualora non vengano considerate né illegali né arbitrarie. Nel documento viene precisato che il termine "illegale" ovvero "unlawful" implica che nessuna limitazione possa avere luogo eccetto nei casi previsti dalla legge, che a sua volta deve essere in linea con le previsioni e gli obiettivi dell'International Covenant on Civil and political Rights. Il termine "arbitrary" è inteso, invece, a garantire che le disposizioni devono essere previste per legge. Nonostante le similarità nella Convenzione ONU e CEDU e il fatto che entrambe prevedano una conciliazione e composizione amichevole della controversia occorre rammentare che la protezione europea, nel caso in cui il tentativo amichevole non avesse successo, può essere portato innanzi alla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo. Sul punto si veda anche Consiglio d'Europa, Report of the Committee of Experts to the Committee of Ministers, Problems arising from the coexistence of the United Nations Covenants on Human Rights and the European Convention on Human Rights (1968).

⁶²¹ Corte di Giustizia, sentenza del 1 ottobre 2015, causa C-201/14, *Smaranda Bara and Others*; Corte di Giustizia, sentenza dell'8 aprile 2014, cause riunite C-293/12 e C-594/12, *Digital Rights Ireland contro Minister for Communications, Marine and Natural Resources, Minister for Justice, Equality and Law Reform, Commissioner of the Garda Síochána, Irlanda, the Attorney General Irish Human Rights Commission, Karntner Landesregierung (C-594/12), Michael Seitlinger, Chritof Tschohl e altri*; Corte di Giustizia, grande sezione, sentenza del 6 ottobre 2015, C-362/14, *Schrems v. Data Protection Commissioner*.

applicabili⁶²² anche in relazione allo scambio automatico di informazioni nel settore tributario. La Direttiva del Consiglio 2014/107/EU⁶²³ ha introdotto importanti modifiche alla direttiva 2011/16/UE in materia di protezione dei dati personali per allineare la disciplina dello scambio di informazioni al rispetto dei diritti fondamentali riconosciuto dalla Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea⁶²⁴. Ancora prima delle citate pronunce della Corte di Giustizia, il gruppo di Esperti sullo scambio automatico di informazioni di carattere finanziario⁶²⁵, incaricato di verificare la compatibilità delle disposizioni comunitarie con il modello di Standard elaborato dall'OCSE, nonché l'osservanza dei principi dell'Unione Europea, aveva evidenziato nel suo primo report⁶²⁶ numerose lacune e carenze nella protezione dei dati personali.

La disciplina comunitaria non prende, infatti, direttamente in considerazione le posizioni e gli interessi dei privati coinvolti nella raccolta e nella trasmissione delle informazioni, ma richiama al rispetto della Direttiva 94/56/CE⁶²⁷ ora sostituita dal Regolamento 2016/679 del 27 aprile 2016⁶²⁸ sulla protezione dei dati personali e ai principi riconosciuti dalla Carta dei

⁶²² Corte di Giustizia, sentenza del 1 ottobre 2015, causa C-201/14, *Smaranda Bara and Others*: con riguardo all'assimilabilità del dato fiscale al dato personale.

⁶²³ Direttiva 2014/107/EU del Consiglio del 9 dicembre 2014 recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea L359 del 16 dicembre 2014.

⁶²⁴ Direttiva 2014/107/EU del Consiglio del 9 dicembre 2014, preambolo, considerando n. 17.

⁶²⁵ Gruppo di Esperti nello scambio automatico di informazioni di carattere finanziaria ai fini delle imposte sui redditi (Commission's Expert Group on Automatic Exchange of Financial Account Information for Direct Taxation Purposes (AEFI Group), costituito nell'Ottobre 2014.

⁶²⁶ First Report of the Commission AEFI expert Group on the implementation of Directive 2014/107/EU for Automatic Exchange of financial account information, del marzo 2015.

⁶²⁷ Directive 95/46/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio del 24 Ottobre, 1995 relativa alla tutela delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati.

⁶²⁸ Regolamento 2016/679 del Parlamento europeo e del Consiglio del 27 aprile 2016, relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati e che abroga la direttiva 95/46/CE pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea L 119 del 4 maggio 2016, 1-88. L'art. 2 comma 1 di detto regolamento stabilisce che esso si applica al trattamento automatizzato di dati personali contenuti in un archivio o destinati a figurarvi. L'art. 6, comma 1 stabilisce che i dati personali devono: a) essere processati in maniera equa e secondo la legge; b) che devono essere raccolte per finalità specifiche esplicite e determinate e non possono essere processate in una maniera che sia incompatibile con detta finalità; c) adeguate, rilevanti e non eccessive in relazione alle finalità per le quali sono state raccolte; d) accurate e, se necessario, aggiornate; e) conservate in una forma che consenta l'identificazione del soggetto per un tempo che non sia più lungo di quanto necessario per il fine per il quale furono raccolte.

diritti fondamentali dell'Unione Europea. Detto Regolamento regola l'esercizio di detti diritti insieme con l'art. 8(2) della CEDU e l'art. 52 della Carta.

Gli Stati Membri possono restringere l'applicazione di diritti e obblighi derivanti dalla normativa comunitaria, ma è importante sottolineare che tali limitazioni sono consentite solo se dirette a salvaguardare un importante interesse economico o finanziario di uno Stato membro o dell'Unione europea, includendo in materia monetaria, di bilancio e tributaria⁶²⁹. In questo modo, ogni Stato membro dovrebbe garantire che ogni misura restrittiva, che per sua natura deve essere eccezionale e proporzionale, non deve causare lesioni ai diritti del contribuente nel momento della elaborazione dei suoi dati personali.

In particolare, l'art. 25 della Direttiva 2011/16/UE è stato modificato nel dicembre 2014 dall'art. 1. c. 5 della direttiva 2014/107/EU, aggiungendo tre nuovi paragrafi.

In primo luogo viene precisato che le istituzioni finanziarie tenute alla comunicazione e le autorità competenti di ciascun Stato membro sono considerate responsabili del trattamento dei dati ai fini della direttiva 95/46/CE. Tale direttiva non differenzia, comunque, come invece viene fatto per la Direttiva sulla protezione dei dati tra responsabili del trattamento e data processors. Così da far ricadere sugli stessi soggetti le obbligazioni inerenti il diritto della protezione dei dati personali, come pure quello inerente la qualità del dato, ovvero i diritti di accesso, segretezza, notificazione⁶³⁰.

Ogni Stato Membro deve assicurare che le istituzioni finanziarie sotto la propria giurisdizione informino il contribuente che le informazioni bancarie che lo riguardano saranno raccolte e trasferite secondo le modalità previste dalla direttiva e che tale comunicazione deve avvenire con “tempestività sufficiente a consentire alla persona l'esercizio dei propri diritti alla protezione dei dati e comunque prima che l'istituzione finanziaria tenuta alla comunicazione interessata comunichi le informazioni di cui all'art. 8 par. 3 bis all'autorità competente del suo stato membro di residenza”⁶³¹.

⁶²⁹ Art. 25 Direttiva 2011/16/UE in relazione all'art. 13(1) e) della Direttiva 95/46/CE ora sostituito dall'art. 23 del Regolamento 2016/679. Occorre menzionare a questo proposito il Parere dell'Autorità europea garante della protezione dei dati in merito alla proposta di Direttiva del Consiglio sulla cooperazione amministrativa nel campo fiscale (OJ C 101, del 20 Aprile 2010) che era apertamente critica nei confronti della Direttiva 16, adducendo che la stessa avrebbe potuto causare numerose restrizioni all'applicazione della direttiva sulla privacy, specialmente in riferimento ai principi di necessità e trasparenza.

⁶³⁰ Per parte della dottrina S.M. GONZALEZ, *The Automatic Exchange of Tax Information and the Protection of Personal Data in the European Union: Reflections on the Latest Jurisprudential and Normative Advances*, EC Tax Review, 2016, n. 3, p. 153: sarebbe stato desiderabile ai fini di una maggiore certezza nel diritto distinguere gli obblighi ricadenti sulle istituzioni finanziarie da quelli ricadenti sulle autorità fiscali.

⁶³¹ Direttiva 2011/16/EU, art. 25, par. 3.

Infine, la direttiva prevede che le informazioni debbano essere conservate per un arco di tempo non superiore a quello necessario al conseguimento degli scopi della direttiva e comunque in conformità alla normativa nazionale in materia di prescrizione di ciascun responsabile del trattamento dei dati.

5.8.1 Diritto di notificazione

Il richiamo effettuato nel preambolo, considerando n. 17, della Direttiva alla Carta e alla protezione dei dati personali, di cui all'art. 8 della stessa, implica i) che le informazioni siano elaborate in maniera equa (lealtà) ii) per finalità determinate, esplicite e legittime e iii) con il consenso del contribuente, o, diversamente, se previsto dalla legge; iv) con la possibilità di rettifica da parte del contribuente. Tutti hanno il diritto di accesso ai dati raccolti che li riguardino e di chiederne la rettifica. L'art. 8, comma 3, della Carta stabilisce che tale procedura è soggetta al controllo di un'autorità indipendente.

Per quanto concerne il principio di leale trattamento occorre precisare che lo stesso è ripreso anche all'art. 12 del Regolamento 2016/679 (prima art. 6 della Direttiva 95/46 sulla protezione dei dati personali) ove si sancisce che l'individuo i cui dati sono trattati debba essere posto in condizione di conoscere, avere accesso, notifica e richiedere la cancellazione dei dati erronei, trattati in maniera non corretta ovvero non più utili alla finalità per la quale furono raccolti.

A tal proposito la Corte di Giustizia⁶³² ha concluso che il principio di leale trattamento “obbliga un'amministrazione pubblica a informare le persone interessate della trasmissione di tali dati a un'altra amministrazione pubblica che li tratterà in qualità di destinataria di detti dati”. Di medesimo avviso, è anche l'Avvocato Generale Villalon che, nelle conclusioni al citato caso⁶³³ *Smaranda Bara* ha stabilito che il trasferimento di dati senza che il contribuente fosse prima informato rappresenta una breccia negli artt. 10, 11 e 13 della Direttiva sulla protezione dei dati. Il rispetto del diritto di notificazione nel caso di una comunicazione di informazioni di carattere finanziario rappresenta un passo importante per il riconoscimento di una protezione rafforzata dei diritti del contribuente.

Preliminarmente, occorre osservare che la sentenza in esame, pur non vertendo su una problematica di carattere fiscale, riguarda la trasmissione di dati fiscali, specificatamente dei redditi dei contribuenti, da parte dell'autorità fiscale rumena all'cassa nazionale per le

⁶³² Corte di Giustizia, sentenza del 1 ottobre 2015, causa C-201/14, *Smaranda Bara and Others*, par. 34.

⁶³³ Conclusioni dell'Avvocato generale Cruz Villalon del 9 luglio 2015, Corte di Giustizia, sentenza del 1 ottobre 2015, causa C-201/14, *Smaranda Bara and Others*, par. 74.

malattie. La Corte stabilisce che “i dati fiscali costituiscono dati personali ai sensi dell’art. 2, lett. 1) della direttiva 95/46 poiché si tratta di informazioni concernenti una persona fisica identificata o identificabile” e che, pertanto, la loro trasmissione e il conseguente trattamento “presentano carattere di trattamento di dati personali”⁶³⁴. Da tale considerazione emerge che i dati fiscali devono avere stesso rango di protezione degli altri dati. Tale protezione implica quindi che il responsabile dei dati è soggetto ad un obbligo di informazione le cui modalità, enunciate agli artt. 10 e 11 della direttiva 95/46, variano a seconda che i dati siano o non siano stati raccolti presso la persona interessata (par.31). La possibilità di limitare la portata degli obblighi e dei diritti di protezione dei dati può essere ammessa qualora tale restrizione costituisca una misura necessaria alla salvaguardia di un interesse economico o finanziario di uno Stato membro o dell’Unione Europea, anche in materia monetaria, di bilancio e tributaria o di un compito di controllo, ispezione o disciplina connesso, anche occasionalmente con l’esercizio dei pubblici poteri. Tuttavia l’art. 13 della direttiva stabiliva espressamente che tali restrizioni devono essere adottate a mezzo legge⁶³⁵ non essendo sufficiente, come nel caso esaminato dalla Corte, un protocollo interno o una mera circolare di natura amministrativa. In assenza di tale esplicita dispensa, il trattamento dei dati trasmessi da un’amministrazione ad un’altra implica che le persone interessate da detti dati debbano essere informate delle finalità di tale trattamento nonché delle categorie di dati trattate (par.43).

Estendendo tale principio elaborato dalla Corte anche allo scambio internazionale dei dati aventi carattere finanziario⁶³⁶ si deduce che le limitazioni al rispetto di tale diritto devono avvenire in conformità con la legge, allorchè siano necessarie e purchè fondate su un valido motivo di interesse generale, quale, ad esempio, la salvaguardia di un interesse economico o finanziario, anche di carattere tributario. Tuttavia, analogo principio non sembra essere esteso in caso di trasmissione di dati non finanziari. La maggior tutela accordata ai dati di carattere bancario potrebbe essere giustificata dal fatto che, come sottolineato da parte della dottrina⁶³⁷, i dati scambiati automaticamente sono molto generici e non consentirebbero di

⁶³⁴ Corte di Giustizia, sentenza del 1 ottobre 2015, causa C-201/14, *Smaranda Bara and Others*, par. 29.

⁶³⁵ Corte di Giustizia, sentenza del 1 ottobre 2015, causa C-201/14, *Smaranda Bara and Others*, par. 39.

⁶³⁶ Article 29 Data Protection Working Party, Guidelines for member States on the criteria to ensure compliance with data protection requirements in the context of the automatic exchange of personal data for tax purposes, 175/16/EN WP 234, adottato il 16/12/2015.

⁶³⁷ S.K. MCCracken, “*Going, going gone...global: a Canadian perspective on International tax administration issues in the Exchange-of-information age*”, 2002, 50, Canadian Tax Journal, p. 1896. Secondo l’autore le informazioni scambiate automaticamente sono piuttosto generiche ed è improbabile che contengano dati di carattere personale: “*the routine transmission of information is a type of verification tool that allows tax authority to use those data for audit purposes and has no particular investigative function; moreover, the information exchanged automatically is fairly generic and it is highly unlikely to contain sensitive personal material or to contain trade or business secrets*”.

delineare un profilo dettagliato del contribuente. Tuttavia, come esaminato dalla Corte nel caso Smaranda Bara, come pure anche dalle conclusioni della sentenza Digital Rights, non sembra che la Corte distingua tra dati fiscali di carattere finanziario o reddituali in senso stretto: in entrambi i casi si tratterebbe di dati personali che come tali devono essere protetti.

La maggior tutela per i dati bancari sarebbe forse rinvenibile nel fatto che in questo caso i dati provengono da soggetti terzi i quali sono incaricati della conservazione, dell'elaborazione e infine della trasmissione alle autorità fiscali; mentre nel caso di dati reddituali, le autorità attingono da archivi fiscali da essi stessi gestiti e i cui dati sono forniti in larga parte dal contribuente stesso.

Quanto alle restrizioni, occorre valutare se un rilevante interesse economico o finanziario di uno Stato membro, anche in materia tributaria possa giustificare alla luce del principio di proporzionalità le limitazioni all'art. 6 della direttiva sulla protezione dei dati personali (oggi art. 12 del Regolamento 2016/679) come enunciato nel preambolo della Direttiva⁶³⁸ dove il diritto alla protezione dei dati personali e i principi riconosciuti dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea possono subire delle restrizioni di cui all'art. 13, par.1 lett. e) della Direttiva 95/46/CE qualora venga tale limitazione sia "necessaria e proporzionata tenendo conto delle perdite di gettito potenziali per gli Stati membri dell'importanza cruciale delle informazioni disciplinate dalla presente direttiva per lottare efficacemente contro la frode". Secondo parte della dottrina, tuttavia, tale finalità sarebbe troppo generica per giustificare l'invio massiccio e il rispetto del principio di proporzionalità⁶³⁹.

Analizzando la stessa problematica nell'ottica della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo del Consiglio d'Europa (d'ora in avanti "CEDU"), la Corte di Strasburgo sembra giungere alla conclusione di ammettere tali restrizioni se finalizzate alla tutela degli interessi finanziari di uno Stato. Pur non contenendo alcun riferimento alla protezione dei dati personali, l'art. 8 della CEDU⁶⁴⁰ sancisce il rispetto della vita privata e, di recente, la

⁶³⁸ Direttiva 2011/16/UE Preambolo, considerando 27 e 28.

⁶³⁹ S.M. GONZALEZ, *The Automatic Exchange of Tax Information and the Protection of Personal Data in the European Union: Reflections on the Latest Jurisprudential and Normative Advances*, EC Tax Review, 2016, n. 3, p. 153

⁶⁴⁰ L'art. 8 della CEDU intitolato "Diritto al rispetto della vita privata e familiare" sancisce che: "ogni persona ha diritto al rispetto della propria vita privata e familiare, del proprio domicilio e della propria corrispondenza. Non può esservi ingerenza di una autorità pubblica nell'esercizio di tale diritto a meno che tale ingerenza sia prevista dalla legge e costituisca una misura che, in una società democratica, è necessaria alla sicurezza nazionale, alla pubblica sicurezza, al benessere economico del paese, alla difesa dell'ordine e alla prevenzione dei reati, alla protezione della salute e della morale o alla protezione dei diritti e delle libertà altrui".

Corte EDU⁶⁴¹ ha affermato che la documentazione bancaria rientra nella nozione di “vita privata” e di “corrispondenza” e come tale rientra nella protezione prevista dall’art.8 CEDU⁶⁴². Nel caso *FS v. Germany*, la Corte EDU⁶⁴³ stabilì che lo scambio di informazioni a fini fiscali, pur provocando una limitazione dei diritti tutelati dall’art. 8 CEDU, era giustificato in quanto i) avveniva in base a disposizioni legislative; ii) era stato effettuato nell’interesse economico generale del paese e iii) era considerato necessario in un paese democratico per raggiungere il predetto scopo. La Corte europea sui diritti umani⁶⁴⁴ ha previsto che l’art. 8, intitolato al diritto al rispetto per una vita privata e familiare della Convenzione sui diritti umani non era stato leso nel caso di una trasmissione di dati finanziari a fini fiscali, poiché la trasmissione di dati bancari e finanziari non rappresenta un pericolo per la violazione di dati privati o legati all’identità. Ciò che la Corte evidenziò fu che nel procedimento di scambio internazionale di informazioni, i contribuenti hanno diritto a procedure di salvaguardia e non a un sostanziale diritto alla privacy. Volendo trovare quindi una linea comune, si può evidenziare che la protezione dei diritti fondamentali dell’uomo protetti all’art. 8 della CEDU può essere invocata nello scambio di informazioni, solo quando siano stati lesi diritti nell’ambito della procedura di raccolta⁶⁴⁵. Il parallelo con la Convenzione Europea è necessario perché la Corte di Giustizia ha affermato che i diritti fondamentali quali risultano dalle tradizioni costituzionali degli Stati membri e dalla CEDU fanno parte dei principi giuridici generali di cui essa garantisce l’osservanza. In molteplici pronunce giurisprudenziali, la Corte EDU⁶⁴⁶ ha stabilito che le restrizioni o eccezioni alla

⁶⁴¹ Corte Europea dei Diritti dell’Uomo, sentenza del 7 luglio 2015, applicazione n. 28005/12, caso M.N. e altri v/San Marino.

⁶⁴² Nel caso di specie, infatti, la Corte ritiene che il concetto di vita privata non attiene alla distinzione tra documenti attinenti la vita familiare e quella di carattere commerciale, imprenditoriale. Nel provvedimento di sequestro, inoltre, sono rientrati anche le mail scambiate tra il soggetto e parti terze delle quali la banca era in possesso, gli assegni e le disposizioni fiduciarie del soggetto rientranti, per la Corte, nella definizione di corrispondenza.

⁶⁴³ Corte EDU, 27 novembre 1996, *FS: v. Germany*, applicazione n. 30128/96.

⁶⁴⁴ Corte Edu, *G.S.B. v. Switzerland*. Il caso concerneva la trasmissione alle autorità fiscali statunitensi delle informazioni finanziarie in ossequio all’accordo di mutua assistenza amministrativa siglato tra gli Stati Uniti e la Svizzera dopo lo scandalo UBS. In senso analogo anche la Corte degli Stati uniti nel caso *Yeong Yae Yun v. US*, riguardante lo scambio di informazioni a fini fiscali con le autorità koreane, dove fu affermato che “*petitioners have no legitimate expectation of privacy in their bank account*”.

⁶⁴⁵ P. BAKER, *Double Taxation Conventions and Human Rights*, in *Tax Polymath: a Life in International Taxation*, 64-65 IBFD, 2010; N. DIEPVENS, F. DEBELVA, *The Evolution of the Exchange of Information in Direct Tax Matters: the Taxpayer’s Rights under Pressure*, in *EC Tax Review*, n. 4, 2015, pp. 210 -219.

⁶⁴⁶ Tra le altre, si segnalano le seguenti sentenze della Corte EDU: applicazione del 16 giugno 2015 n. 75292/10, *Othymia Investments BV v. The Netherlands*, applicazione n. 69436/10 del 1 dicembre 2015, *Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova v. Portugal*; applicazione n. 30128/96 *F.S. against Germany* (1996), che riguarda lo scambio spontaneo di informazioni tra le autorità fiscali tedesche e quelle olandesi in ossequio alla Direttiva 77/799/EEC. La Corte stabilì che le informazioni scambiate erano proporzionate al legittimo scopo perseguito e le ingerenze e limitazioni al godimento al

protezione dei diritti fondamentali poste dall'art.8, par. 1, CEDU, sono considerate come "necessarie in una società democratica" e in accordo con la legge il cui fine è il rispetto delle leggi tributarie fondate sulla creazione del benessere di una società. In generale, è stato notato che limitazioni ai poteri delle autorità fiscali non hanno avuto successo se non qualora tali poteri non fossero stati soggetti ad un'adeguata supervisione⁶⁴⁷ o ad un'effettiva e tempestiva tutela giurisdizionale dei soggetti interessati. Recentemente, la Corte di Strasburgo ha ravvisato nella mancanza di garanzie procedurali la violazione del diritto al rispetto della vita privata, nel caso di specie della tutela dei dati bancari⁶⁴⁸. Il caso in esame potrebbe analogamente verificarsi in sede di un'istruttoria tributaria in relazione all'obbligo informativo previsto dalla direttiva 2014/107/UE⁶⁴⁹. In un'altra pronuncia⁶⁵⁰, la Corte affermò la lesione del diritto di riservatezza dei dati personali, i ricorrenti non erano stati portati a conoscenza della procedura di sequestro dei propri conti finanziari se non un anno dopo che la decisione era stata presa. In questo caso, lo Stato Sanmarinese non aveva consentito ai ricorrenti l'esercizio di un adeguato diritto di opposizione.

diritto di privacy protetto dall'art. 8(1) della CEDU erano necessarie per combattere l'evasione fiscale.; Application n. 9804/82, *X v. Belgium*, riguardante la richiesta di un'amministrazione fiscale ad altra di fornire informazioni circa le spese personali sostenute dal contribuente; Application n. 24117/08, 14 Mar. 2013, *Bernh Larsen Holding AS and Others v. Norway*, in quest'ultimo caso, la Corte stabilì che l'accesso effettuato dall'amministrazione fiscale nel corso di una verifica su tutto l'archivio elettronico dei dati di un'impresa sottoposta a verifica fiscale era necessario e non sproporzionato e non rappresentava una breccia ai diritti di privacy.

⁶⁴⁷ P. BAKER, "Taxation and the Human Rights", 2001, disponibile al link http://taxbar.com/wp-content/uploads/2016/01/gitc_review_v1_n1.pdf ultimo accesso 24 novembre 2016.

⁶⁴⁸ Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, sentenza del 7 luglio 2015, applicazione n. 28005/12, caso M.N. e altri v/San Marino. Nell'ambito di un procedimento penale a carico di terzi per associazione a delinquere, riciclaggio, appropriazione indebita ed evasione fiscale, l'autorità italiana avanza una richiesta di assistenza giudiziaria internazionale finalizzata all'esecuzione di perquisizioni di locali e all'acquisizione di documenti. Le autorità di San Marino autorizzano le perquisizioni richieste e ne dispongono il sequestro notificando, tuttavia tali provvedimenti ai destinatari solo dopo un anno dalla loro adozione. Non essendo possibile alcun rimedio interno, i cittadini presentano ricorso alla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, lamentando una violazione dell'art. 8 CEDU avendo subito illegittima interferenza nella loro sfera privata, in quanto il provvedimento sarebbe stato sproporzionato agli obiettivi prefissati. La Corte nota la mancanza nella normativa interna di un rimedio giurisdizionale che consenta ai soggetti colpiti dalla misura restrittiva del sequestro di contestare l'ordine di esecuzione, derivandone, appunto la lesione dell'art. 8 CEDU.

⁶⁴⁹ M. NAPOLITANO, *Protezione effettiva dei dati del contribuente in presenza di scambio di informazioni automatico: punti da una recente pronuncia della Corte di Giustizia dell'Unione Europea*, in *Dir. e Prat. Internaz.*, n. 1/2016, pp. 385-298.

⁶⁵⁰ Corte Edu, 7 ottobre 2015, application. 28005/12, *M.N. and Others v. San Marino*.

5.8.2. Il principio di proporzionalità nella conservazione dei dati

A seguito della pronuncia della Corte di Giustizia, *Digital Rights Ireland*⁶⁵¹ che ha sancito l'invalidità della Direttiva 2006/24/CE⁶⁵², nella Direttiva 2011/16/EU è stato introdotta la condizione (preambolo, considerando n.12 della Direttiva 2014/107/UE) che i dati finanziari dovrebbero essere conservati per un arco di tempo non superiore a quello necessario al conseguimento degli obiettivi della Direttiva. Considerate le divergenze tra le legislazioni degli Stati membri, il periodo massimo di conservazione delle informazioni dovrebbe essere fissato con riferimento alla normativa in materia di prescrizione prevista dal diritto tributario interno di ciascun responsabile del trattamento dei dati.

⁶⁵¹ Corte di Giustizia, sentenza dell'8 aprile 2014, cause riunite C-293/12 e C-594/12, *Digital Rights Ireland contro Minister for Communications, Marine and Natural Resources, Minister for Justice, Equality and Law Reform, Commissioner of the Garda Síochána, Irlanda, the Attorney General Irish Human Rights Commission, Karntner Landesregierung (C-594/12), Michael Seitzinger, Christof Tschohl e a.*, par. 68. L'obiettivo della direttiva era quello di armonizzare le disposizioni degli Stati membri relative alla conservazione da parte dei fornitori di servizi di comunicazione elettronica accessibili al pubblico o di una rete pubblica di comunicazione di determinati dati generati o trattati allo scopo di garantirne la disponibilità ai fini di prevenzione, indagine accertamento e perseguimento di reati gravi come quelli legati alla criminalità organizzata o al terrorismo (punto 24 sentenza). La Corte pur riconoscendo la finalità di contribuire alla lotta contro la criminalità grave, evidenzia che la direttiva non impone alcuna relazione tra i dati di cui prevede la conservazione e una minaccia per la sicurezza pubblica e in particolare non limita la conservazione dei dati a un determinato periodo di tempo e/o un'area geografica, né alle persone la cui conservazione dei dati possa contribuire all'accertamento o al perseguimento di reati gravi (paragrafo 59) e non prevede alcun collegamento con criteri oggettivamente determinabili alle finalità di prevenzione o accertamento di reati. I dati in questione si riferiscono a ogni tipo di informazione necessaria per rintracciare e identificare la fonte di una comunicazione e la destinazione della stessa, per stabilire la data, l'ora la durata di una comunicazione, le attrezzature di comunicazione nonché l'ubicazione delle apparecchiature dell'utente, tra cui figurano il nome e l'indirizzo dell'abbonato o dell'utente registrato, il numero telefonico chiamante e quello chiamato nonché l'indirizzo IP per i servizi Internet. Tali dati permettono di conoscere la frequenza delle comunicazioni dell'abbonato con talune persone in un determinato periodo (par. 26), potendo quindi permettere di trarre conclusioni precise riguardo alla vita privata delle persone i cui dati sono conservati, le abitudini quotidiane, i luoghi di soggiorno, gli spostamenti giornalieri, le relazioni sociali. La Corte rileva che la conservazione di tali tipi di informazioni e l'ulteriore utilizzo degli stessi senza che l'utente ne sia informato può ingenerare nell'interessato la sensazione di essere sotto sorveglianza, costituendo una grave ingerenza nel diritto di rispetto alla privacy e alla protezione dei dati personali di cui agli artt. 7 e 8 della Carta (par.37). Per la Corte la mancanza di regole chiare e precise che disciplinino la conservazione dei dati e impongano requisiti minimi in modo che le persone i cui dati sono conservati dispongano di garanzie sufficienti che permettano di proteggere efficacemente i loro dati personali contro il rischio di abusi nonché eventuali accessi e usi illeciti dei suddetti dati (par.54) rende tale normativa invalida. La Corte prosegue indicando che la necessità di disporre di siffatte garanzie è tanto più importante allorché i dati personali sono soggetti a trattamento automatico ed esiste un rischio considerevole di accesso illecito ai dati stessi (par.55).

⁶⁵² Direttiva 2006/24/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 15 marzo 2006 riguardante la conservazione dei dati generati o trattati nell'ambito di servizi di comunicazione elettronica accessibili al pubblico e di reti pubbliche di comunicazione. Alla luce degli artt. 7 e 8 della Carta, la Direttiva non rispettava il principio di proporzionalità, non limitando la conservazione dei dati di carattere personale a un determinato periodo di tempo e/o un'area geografica, né alle persone la cui conservazione dei dati possa contribuire all'accertamento o al perseguimento di reati gravi (paragrafo 59 della sentenza *Digital Rights*, cit).

Questa nuova disposizione ha adeguato la previgente normativa alla pronuncia della Corte di Giustizia citata in modo che sia rispettato il principio di proporzionalità riguardo il periodo di detenzione dei dati; tuttavia, parte della dottrina⁶⁵³ ritiene che l'assenza di un esplicito riferimento temporale non sarebbe sufficiente al rispetto di quanto indicato dalle Linee guide del Working party⁶⁵⁴.

Per parte della dottrina⁶⁵⁵, infatti, le informazioni e i dati scambiati automaticamente sono in forma massiva, per cui si pongono interrogativi in merito al rispetto del principio di proporzionalità⁶⁵⁶, ovvero se la raccolta e la trasmissione di tante informazioni sia effettivamente necessaria allo scopo e se non fosse stato più corretto come suggerito dal Gruppo di esperti nel suo report⁶⁵⁷ inserire il principio di causa sufficiente, in base al quale subordinare l'elaborazione dei dati di un soggetto alla verifica degli indizi di un comportamento non compliant del contribuente. Tale principio è stato parzialmente introdotto con la Direttiva 2014/107/UE al 10 considerando, quando si afferma che “determinate categorie di istituzioni Finanziarie e conti che presentano un rischio ridotto di essere utilizzati a fini di evasione fiscale dovrebbero essere esclusi dall'ambito di applicazione della Direttiva”. La selezione dei soggetti da escludere non dovrebbe essere effettuata sulla base di soglie quantitativa, in quanto “potrebbero essere facilmente eluse scindendo i conti tra diverse Istituzioni Finanziarie”⁶⁵⁸.

⁶⁵³ M. SOMARE, V. WOHRER, “Automatic Exchange of financial information under the Directive on administrative cooperation in the light of the global movement towards transparency”, in *Intertax*, vol. 43, n. 12, 2015; S.M. GONZALEZ, *The Automatic Exchange of Tax Information and the Protection of Personal Data in the European Union: Reflections on the Latest Jurisprudential and Normative Advances*, *EC Tax Review*, 2016n. 3, p. 153: “in our opinion, the absence of clear time frames does not substantially improve the protection of data and, in light of the Digital Rights Ireland case ... could be insufficient to guarantee the principle of proportionality”.

⁶⁵⁴ Article 29 data protection working party, Guidelines for member States on the criteria to ensure compliance with data protection requirements in the contest of the automatic exchange of personal data for tax purposes, 16 dicembre 2015, p. 7.

⁶⁵⁵ S.M. GONZALEZ, *The Automatic Exchange of Tax Information and the Protection of Personal Data in the European Union: Reflections on the Latest Jurisprudential and Normative Advances*, *EC Tax Review*, 2016, n. 3, p. 153. L'autore suggerisce di subordinare la trasmissione delle informazioni alla verifica preventiva mediante operazioni di due diligence miranti ad estrarre indici di rischio di contribuenti; Garcia Prats, G. Melis, in *Diritto e Processo tributario* n. 2/2015, p. 280.

⁶⁵⁶ Nella sentenza *Digital Rights Ireland*, la Corte ha messo in luce che, sebbene gli obiettivi siano legittimi (tutela del mercato interno), la direttiva non deve superare i limiti di ciò che è idoneo e necessario al conseguimento degli obiettivi stessi e nel particolare si deve valutare la l'ingerenza nei diritti fondamentali.

⁶⁵⁷ First Report of the Commission AEFI expert Group on the implementation of Directive 2014/107/EU for automatic Exchange of financial account information, marzo 2015

⁶⁵⁸ Il riferimento alla soglia, tra l'altro, presente nella DAC1, come limite per l'invio o meno di informazioni, è stato eliminato con la DAC2 nell'art. 8, par. 3, come spiegato nel preambolo punto n. 15.

Analogamente, il Working Party relativo all'art. 29⁶⁵⁹, nel suo parere del 4 Febbraio 2015, ha ritenuto che il principio di proporzionalità sia rispettato qualora sia dimostrata la necessità dello scambio e che i dati i rappresentino il minimo necessario per soddisfare tale finalità evitando così raccolte indiscriminate e massive. Per tale motivo, infatti, con la modifica ad opera della Direttiva 2014/107/UE, è stata inserita l'esplicitazione del fine per il quale le informazioni sono raccolte⁶⁶⁰. In termini generali, la finalità è dichiarata al 10 considerando della direttiva 2014/107/UE, indicando che il trattamento delle informazioni "è necessario e commisurato allo scopo di consentire alle amministrazioni fiscali degli Stati membri di individuare correttamente e inequivocabilmente i contribuenti interessati ed essere in grado di applicare e far osservare la propria normativa fiscale in situazioni transfrontaliere, di valutare la probabilità che siano perpetrate evasioni fiscali e di evitare ulteriori inutili indagini". Parte della dottrina ritiene che sia difficile dimostrare che la gestione di tali masse di dati si limiti a quanto necessario al perseguimento degli scopi della Direttiva incluse le finalità di pubblico interesse⁶⁶¹.

Altra parte della dottrina⁶⁶² ha invece valutato il principio di proporzionalità in termini di eccessiva onerosità nei confronti dei contribuenti, concludendo che, in realtà, nello scambio automatico di informazioni, tale aspetto non sarebbe leso in quanto sarebbe difficile immaginare un mezzo meno invasivo o oneroso per accertare un reddito. L'elaborazione automatica non interverrebbe, difatti, nella sfera privata più di quanto non farebbe qualsiasi altra dichiarazione dei redditi da cui sono attinti i dati oggetto di scambio⁶⁶³. Secondo tale teoria, infatti, il diritto alla protezione dei dati personali di cui all'art. 8 della Carta dei diritti fondamentali, fa riferimento ai dati che possono identificare un individuo⁶⁶⁴. Tale visione troverebbe conferma nelle conclusioni dell'Avvocato Generale

⁶⁵⁹ Article 29 Data Protection Working Party, Guidelines for member States on the criteria to ensure compliance with data protection requirements in the context of the automatic exchange of personal data for tax purposes, 175/16/EN WP 234, adottato il 16/12/2015, par. 3.

⁶⁶⁰ P. BAKER, *Privacy Rights in an Age of Transparency: A European perspective*, Tax Notes INT'L, del 9 maggio 2016, p. 586.

⁶⁶¹ A. GARCIA PRATS, G. MELIS, *Scambio di informazioni e diritti dei contribuenti*, cit., p. 285.

⁶⁶² A. SOONE, *Exchange of Tax Information and Privacy in Estonia*, in Intertax, vol. 44, 3, 2016, p.282.

⁶⁶³ In questo senso anche J.M. CALDERÓN, *Taxpayer Protection within the Exchange of Information Procedure Between State Tax Administrations*, Intertax, 2000, vol. 28, n. 12, p. 473.

⁶⁶⁴ Secondo l'Avvocato generale, il diritto alla protezione dei dati personali rimane distinto dal diritto al rispetto della vita privata e distinti sono i regimi che li disciplinano: il legame tra i due diritti dipende dalla natura dei dati considerati pur trattandosi sempre di dati personali (par.63). I dati cui si riferisce la sentenza sono dati definiti dall'avvocato nel par.65 "più che personali", poiché si riferiscono alla vita privata, alla sfera intima; tali dati non sarebbero personali nel senso classico del termine poiché non si riferiscono a informazioni specifiche sull'identità delle persone ma consentono di creare una mappatura fedele e esaustiva dei comportamenti di un individuo e talvolta anche un ritratto completo della

Cruz Villalon⁶⁶⁵, nella causa *Digital Rights Ireland*, nella parte in cui si afferma che i dati scambiati a fini fiscali, non sono personali nel senso tradizionale del termine, ovvero relativi a specifiche informazioni concernenti l'identità di un individuo il cui uso può contribuire a creare un veritiero e esaustivo profilo della vita anche privata di un individuo⁶⁶⁶. L'intrusione nella vita privata del cittadino come tale protetta dalla Carta⁶⁶⁷ non si configurerebbe per i dati scambiati automaticamente in quanto dagli stessi non sarebbe consentito trarre specifiche conclusioni circa le abitudini, le attività e le relazioni di un contribuente. Tali considerazioni seppur logiche, tuttavia, non sembrano trovare riscontro nelle decisioni della Corte, che come in precedenza accennato non distinguono informazioni fiscali di carattere puramente reddituale da quelle di carattere finanziario o comunque da altre da cui sarebbe possibile tracciare un profilo del contribuente. Rimane, di fatto, la presenza di una maggiore tutela per quanto riguarda le informazioni di carattere finanziario, mentre analoga protezione non sembra essere stata specificatamente prevista per le altre categorie reddituali oggetto di scambio.

5.8.3. Trasferimento delle informazioni personali dall'Unione europea a Paesi terzi

Un ulteriore problema messo in evidenza dal Working Party art. 29⁶⁶⁸ consiste nel fatto che la Direttiva sulla Cooperazione amministrativa in campo fiscale non prevede alcun meccanismo specifico di controllo del quadro giuridico di garanzie relative inerenti al trasferimento massivo di dati personali al di fuori dell'Unione Europea. Come già affermato dalla Corte di Giustizia⁶⁶⁹ l'invio e la successiva detenzione di dati fuori dall'Unione

sua identità privata (par.74) quali la mappatura delle telefonate ricevute ed inviate, luogo di origine della comunicazione. La normativa comunitaria che restringe il diritto alla protezione dei dati di carattere personale in conformità dell'art. 8 della Carta sembra tuttavia ledere l'art.7 della Carta che tutela il rispetto alla vita privata.

⁶⁶⁵ Conclusioni dell'avvocato generale nei casi riuniti C-293/12 e C-594/12 della Corte Europea di Giustizia, p.55.

⁶⁶⁶ Conclusioni dell'avvocato generale nei casi riuniti C-293/12 e C-594/12 della Corte Europea di Giustizia, p. 74.

⁶⁶⁷ A. SOONE, *Exchange of Tax Information and Privacy in Estonia*, in *Intertax*, vol. 44, 3, 2016, p.282.

⁶⁶⁸ Working Party art. 29 lettera del 18/9/2014 all'OCSE e Commissione Europea, ref. ARES(2014) 3066381; Article 29 Data Protection Working Party, *opinion 03/2015 in the draft directive on the protection of individuals with regard to the processing of personal data by competent authorities for the purposes of prevention, investigation, detection or prosecution of criminal offences or the execution of criminal penalties and the free movement of such data*, adottato il 1/12/2015, 3211/15/EN. Il Working Party è stato costituito ex art. 29 della Direttiva 95/46/EC. E' un organismo europeo indipendente con funzioni consultive in merito alle problematiche di protezione dei dati personali e privacy; rappresenta le autorità garanti dei dati personali nell'Unione europea. I suoi compiti furono descritti nell'art. 30 della Direttiva 95/46/EC e nell'art. 15 della Direttiva 2002/58/EC.

⁶⁶⁹ Corte di Giustizia, sentenza dell'8 aprile 2014, cause riunite C-293/12 e C-594/12, *Digital Rights Ireland contro Minister for Communications, Marine and Natural Resources, Minister for Justice, Equality and Law Reform*,

Europea impedirebbe il controllo, esplicitamente richiesto dall'art. 8(3) della Carta, da parte un'autorità indipendente che garantisca un medesimo livello adeguato di protezione dei diritti personali. A tal proposito, la Corte di Giustizia⁶⁷⁰ si è pronunciata per la prima volta sul tema del trasferimento dei dati verso paesi terzi. Il caso scaturisce dalla domanda di pronuncia pregiudiziale proposta nell'ambito di una controversia tra il sig. Schrems e il Commissario per la protezione dei dati irlandese riguardante il diniego, da parte di quest'ultimo, di procedere all'istruzione della denuncia presentata dal cittadino per contrastare il trasferimento negli Stati Uniti dei propri dati personali da parte di Facebook Ireland Ltd. La Corte stabilisce che la normativa dell'Unione non osta a che un'autorità di controllo di uno Stato membro esamini la domanda di una persona relativa alla protezione dei suoi dati personali, estendendo in tal maniera la tutela prevista dall'Unione anche ai casi di trasferimento dei dati verso paesi terzi. Alla luce della citata sentenza, trasferendo detti principi all'ambito dello scambio di informazione, i contribuenti oggetto di comunicazione ai sensi dell'art. 8 par. 3 bis della direttiva 2014/107/UE hanno il diritto di agire per la protezione dei propri dati e di domandare alle autorità garanti nazionali di verificare l'adeguatezza del sistema extra-UE. Il termine "adeguato" che figura nell'art. 25 della direttiva 95/46 implica, come si legge nel paragrafo 73 della sentenza, che non possa esigersi che un paese terzo assicuri un livello di protezione identico a quello garantito nell'ordinamento dell'Unione. Tuttavia, l'espressione deve essere intesa nel senso che tale Paese assicuri effettivamente, in considerazione della sua legislazione nazionale o dei suoi impegni internazionali, un livello di protezione dei diritti fondamentali equivalente a quello garantito in ambito comunitario. L'adozione di una precedente decisione di adeguatezza da parte della Commissione circa il trasferimento dei dati agli Stati Uniti⁶⁷¹ come pure l'esistenza di accordi multilaterali non sarebbero di alcun impedimento a che l'autorità

Commissioner of the Garda Síochána, Irlanda, the Attorney General Irish Human Rights Commission, Karntner Landesregierung (C-594/12), Michael Seitzinger, Christof Tschohl e a., par. 68.

⁶⁷⁰ Corte di Giustizia, grande sezione, sentenza del 6 ottobre 2015, C-362/14, *Schrems v. Data Protection Commissioner*. Nel caso di specie, la Corte ha esaminato l'adeguatezza dei c.d. "principi dell'approdo sicuro – safe Harbour", verificando che la normativa interna statunitense prevede che le garanzie di protezione safe Harbour concordate con l'Unione possano essere disapplicate per ragioni connesse alla sicurezza nazionale o un interesse pubblico o una necessità di amministrazione della giustizia degli Stati Uniti, in base alla normativa interna. Tali disposizioni non sono state considerate adeguate, non consentendo alcuna possibilità per il singolo di avvalersi di rimedi giuridici al fine di accedere ai dati personali che lo riguardano, oppure di ottenere la rettifica o la soppressione di tali dati non rispettano il contenuto essenziale del diritto fondamentale ad una tutela giurisdizionale effettiva quale sancito dall'art. 47 della Carta (paragrafo 95 della sentenza).

⁶⁷¹ Nel caso di specie, si trattava della decisione della Commissione europea 2000/520/EC in base alla quale fu stabilito che gli Stati Uniti offrivano un livello di protezione adeguato.

nazionale sia chiamata alla valutazione del livello di sicurezza garantito⁶⁷². In tali casi, le autorità degli Stati membri sono tenute a valutare le doglianze dei cittadini UE che lamentano di aver subito la violazione dei diritti di protezione dei propri dati per effetto del loro trasferimento all'estero. Nell'ambito dello scambio automatico di informazioni questa sentenza delineerebbe, secondo parte della dottrina, con maggiore precisione l'ambito di applicazione dell'art. 25 della Direttiva 2014/107/UE, paragrafo 3, conferendo il diritto a coloro che sono coinvolti dallo scambio, di agire per la protezione dei dati prima che questi siano comunicati all'autorità competente dello stato membro di residenza e assicurando una tutela tempestiva ed effettiva⁶⁷³. Per effetto della pubblicazione di questa sentenza, parte della dottrina⁶⁷⁴ si è interrogata sulla validità e sul rispetto delle condizioni poste dall'art. 25 della Direttiva 95/46/CE (oggi art. 45 del Regolamento 2016/679, in base al quale il trasferimento verso un paese terzo di dati personali oggetto di trattamento può aver luogo soltanto se il terzo paese garantisce un livello di protezione adeguato, con riferimento alla disciplina dello scambio automatico di informazioni con gli Stati Uniti. Tale disposizione può essere derogata, in base all'art. 26, par. 1d), qualora il trasferimento sia necessario o prescritto dalla legge per la salvaguardia di un interesse pubblico rilevante o per esercitare o difendere un diritto in via giudiziaria ovvero in base all'art. 23 del Regolamento 2016/679 che ammette limitazioni e restrizioni di taluni diritti (di informazione, di accesso di pubblicità nell'elaborazione di talune procedure) qualora sia necessario salvaguardare un interesse economico o finanziario di uno Stato membro o dell'Unione Europea incluso un interesse, monetario, finanziario o fiscale. La sentenza *Schrems* consentirebbe ai contribuenti di opporsi ad ogni modifica sopra citata e di richiedere l'intervento dell'autorità garante nazionale di protezione dei dati personali. Tuttavia, con l'introduzione dell'art. 45, c.4, del Regolamento 2016/279, la Commissione ha un obbligo specifico di controllare su base continuativa gli sviluppi nei Paesi terzi che potrebbero incidere sul livello di adeguatezza nella protezione dei dati personali.

Con riferimento all'ambito FATCA, parte della dottrina sottolinea come gli accordi intergovernamentali con l'USA stabiliscono espressamente che gli Stati partecipanti devono garantire lo stesso livello di protezione dei dati e che gli stessi, una volta ricevuti sono

⁶⁷² M. NAPOLITANO, *Protezione effettiva dei dati del contribuente in presenza di scambio di informazioni automatico: punti da una recente pronuncia della Corte di Giustizia dell'Unione Europea*, in *Dir. e Prat. Internaz.*, n. 1/2016, pp. 385-298.

⁶⁷³ M. NAPOLITANO, *Protezione effettiva dei dati del contribuente in presenza di scambio di informazioni automatico: punti da una recente pronuncia della Corte di Giustizia dell'Unione Europea*, in *Dir. e Prat. Internaz.*, n. 1/2016, pp. 385-298.

⁶⁷⁴ S.M. GONZALEZ, *The Automatic Exchange of Tax Information and the Protection of Personal Data in the European Union: Reflections on the Latest Jurisprudential and Normative Advances*, *EC Tax Review*, 2016, n. 3, p. 153.

trattati come le informazioni ottenute in base alla normativa nazionale. Tuttavia occorre far presente che il quadro normativo americano si differenzia da quello italiano/europeo⁶⁷⁵. In particolare, la normativa domestica americana prevede che le informazioni fiscali possono essere svelate anche alle persone che hanno un materiale interesse nella questione⁶⁷⁶. Ad esempio, nel caso di una persona fisica, potrebbero essere il coniuge o il figlio⁶⁷⁷; nel caso di una società potrebbe essere sia un membro del consiglio di amministrazione, oppure un dipendente come pure anche un socio che possieda un partecipazione dell'1% al capitale sociale⁶⁷⁸.

Le informazioni di carattere fiscale possono, inoltre, essere rivelate anche nel corso di un processo penale o amministrativo, federale o statale, qualora il contribuente sia parte in causa del processo, qualora la conoscenza di detti dati sia essenziale per la risoluzione della controversia in essere, e quando le informazioni sono direttamente connesse ad un negozio giuridico intercorrente tra detto contribuente e un'altra parte⁶⁷⁹. La protezione dei dati personali negli Stati Uniti è orientata principalmente a permettere al cittadino di sapere le condizioni e dove sono detenuti i propri dati e tale tutela deve essere bilanciata con gli interessi del settore imprenditoriale e della società considerata nel suo insieme, non assurge quindi a diritto fondamentale della persona come invece avviene in Europa⁶⁸⁰.

Poiché tali restrizioni, se non adeguatamente “blindate” con accordi bilaterali o disposizioni normative, potrebbero essere facilmente eluse nel paese terzo⁶⁸¹, il Working Party⁶⁸² afferma

⁶⁷⁵ A. J. COCKFIELD, *Protecting Taxpayer Privacy Rights Under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange: Toward a Multilateral Taxpayer Bill of Rights*, in U.B.C. Law Review, 2010, v. 42, n. 2 confronta le disposizioni normative canadesi, Privacy Personal Information Protection and Electronic Documents Act (PIPEDA) ritenute equivalenti, in termini di protezione del contribuente alle disposizioni dell'Unione, con le disposizioni statunitensi che hanno negoziato con l'Unione un accordo di porto sicuro “Safe Harbour Agreement” che rappresenta il quadro giuridico al quale le imprese multinazionali si devono conformare..

⁶⁷⁶ Internal Revenue Code, s. 6103 (d)

⁶⁷⁷ Internal Revenue Code, s. 6103 (e).

⁶⁷⁸ Internal Revenue Code, s. 6103 (e)(1)(D). Si veda anche la sentenza *McAdams v. United States*, m96-1, USTC, para 50, 269, W.D. La 1996.

⁶⁷⁹ Internal Revenue Code, s. 6103 (h) (4). Per un approfondimento sulle procedure di protezione di dati personali negli Stati Uniti si faccia riferimento a S. RUCHELMAN, C. SCHERVASHIDZE, *Exchanges of information: what does the IRS receive? With whom does the IRS speak?*, in *Intertax*, vol.42, n. 8 e 9, p. 577 e ss.

⁶⁸⁰ G. MARINO, General Report, New Exchange of Information versus Tax Solutions of Equivalent Effect, EATLP Congress Istanbul, 2014.

⁶⁸¹ S.M. GONZALEZ, *The Automatic Exchange of Tax Information and the Protection of Personal Data in the European Union: Reflections on the Latest Jurisprudential and Normative Advances*, EC Tax Review, 2016, n. 3, p. 159.

che dette limitazioni dovrebbero essere espressamente previste con un trattato che abbia effetti vincolanti e che fornisca garanzie sull'adequazione delle misure di protezione delle garanzie personali⁶⁸³.

Analogamente, si fa presente che a livello europeo, il garante europeo per la protezione dei dati⁶⁸⁴, in merito all'accordo siglato tra l'Unione europea e la Svizzera sullo scambio automatico di informazioni, richiede al legislatore europeo di introdurre nei futuri accordi bilaterali una serie di cautele⁶⁸⁵. Il gruppo di esperti ha infatti evidenziato che uno scambio di informazioni con detto paese potrebbe non risultare fiscalmente rilevante ma innescare una problematica di breccia dei dati personali. Gli esperti consigliano agli stati membri di adattare le proprie normative nazionali in riguardo alla protezione dei dati in modo da assicurare tale rispetto perché il wording della direttiva appare troppo vago.

5.8.4 Data protection nello scambio di tax ruling: la segretezza rivolta agli organi dell'Unione

Per quanto concerne lo scambio obbligatorio di tax ruling introdotto con le modifiche apportate dalla direttiva 2015/2376/EU, il nuovo art. 8bis prevede lo scambio non operi nei confronti degli accordi transfrontalieri che riguardano la situazione fiscale di una o più persone fisiche. Pur tuttavia, nel preambolo, al punto 22, il legislatore chiarisce che la direttiva rispetta i diritti fondamentali e osserva i principi riconosciuti segnatamente dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e aggiunge, inoltre, che la stessa è volta a garantire il pieno rispetto del diritto alla protezione dei dati personali e della libertà di

⁶⁸² Working Party art. 29, opinion n.1/2016 non the EU-US privacy shield draft adequacy decision del 13/4/2016 WP 238.

⁶⁸³ Article 29 Data Protection Working Party, Guidelines for member States on the criteria to ensure compliance with data protection requirements in the context of the automatic exchange of personal data for tax purposes, 175/16/EN WP 234, adottato il 16/12/2015, par. 3.

⁶⁸⁴ European Data Protection Supervisor (EDPS), opinion 2/2015, Opinion of the EDPS on the EU-Switzerland agreement on the automatic Exchange of tax information, dell'8 luglio 2015.

⁶⁸⁵ Le misure sono tali da: 1) garantire la proporzionalità dei dati scambiati e raccolti, mediante procedure che esentino i casi a basso rischio di evasione fiscale; 2) limitare le finalità connesse all'elaborazione dei dati e un ogni caso impedire l'uso per fini diversi da quelli stipulati senza che sia preventivamente ottenuto l'accordo con i soggetti cui si riferiscono le informazioni; 3) includere informazioni relativamente alle modalità e alle finalità di elaborazione dei dati finanziari; 4) stabilire standard di sicurezza da ottemperare sia da parte di soggetti privati e pubblici coinvolti nella raccolta delle informazioni; 5) stabilire sanzioni in caso di mancata osservanza alle medesime; 6) prevedere esplicitamente una durata massima di detenzione delle informazioni allo scadere del quale, non servendo più ai fini della finalità dell'evasione fiscale, le informazioni vengono distrutte.

impresa. all'art. 25 della direttiva è inoltre aggiunto il paragrafo 1 bis che proclama che il regolamento CE n. 45/2001 si applica al trattamento dei dati personali effettuato ai sensi della presente direttiva dalle istituzioni e dagli organi dell'Unione, si pensi ad esempio al fatto che la Commissione può avere accesso ai documenti scambiati e trattare i dati di natura personale. Viene inoltre precisato che la portata degli obblighi e dei diritti previsti dagli artt 11 (informazioni che devono essere rese note quando il dato è raccolto direttamente dalla persona interessata), 12 (informazioni raccolte da una persona terza), 13 -17 (diritto di accesso, di rettifica, di soppressione, di cancellazione) del Regolamento CE n. 45/2001 è limitata a quanto necessario al fine di salvaguardare gli interessi di cui all'art. 20, par. 1, lett.b) ovvero alla salvaguardia di un interesse economico o finanziario, compreso monetario o tributarie. La Commissione è inoltre tenuta, ex art. 23 bis, ad assicurare la riservatezza delle informazioni comunicate in conformità della presente direttiva e a non utilizzarle per fini diversi da quelli necessari a determinare se e in che misura gli stati membri rispettano la presente direttiva⁶⁸⁶.

Conclusioni

Dopo la crisi finanziaria che ha colpito le economie mondiali nel 2008, la necessità per gli Stati di proteggere e preservare le proprie entrate dall'erosione della base imponibile se non proprio da fenomeni di evasione fiscale internazionale, ha indotto la comunità internazionale a potenziare e rafforzare la cooperazione amministrativa, quale strumento di contrasto a tali fenomeni. In parallelo, i principi di trasparenza e di scambio di informazioni sono stati considerati come l'unica modalità per fronteggiare in maniera efficace l'evasione fiscale. La convergenza ad un'unica forma modalità di scambio mediante lo standard ha rappresentato un risultato rivoluzionario in materia di cooperazione. Per alcuni autori questo assetto di uniformità configura quasi *“un'amministrazione fiscale internazionale sia pure decentrata e con legittimazione nazionale e la nascita in ogni ordinamento statale di un sistema binario di regole per contrastare l'evasione con regole e soggetti propri per quella domestica e regole ad hoc per quella internazionale”*⁶⁸⁷. Questa visione conferma il processo di superamento del concetto di territorialità formale a fronte dell'affermazione dello “Stato-collettività”, in forza della quale il territorio non è il criterio esclusivo di delimitazione della sovranità⁶⁸⁸, assumendo rilevanza fondamentale l'appartenenza della

⁶⁸⁶ A questo proposito si vedano anche i commenti formali dell' European Data Protection Supervisor EDPS on a *proposal for a Council directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic Exchange of Information in the fields of taxation*, Bruxelles, 17 giugno 2015.

⁶⁸⁷ C. SACCHETTO, Cooperazione fiscale internazionale, 2016 disponibile al sito [http://www.treccani.it/enciclopedia/cooperazione-fiscale-internazionale-dir-trib_\(Diritto-on-line\)/](http://www.treccani.it/enciclopedia/cooperazione-fiscale-internazionale-dir-trib_(Diritto-on-line)/) ultimo accesso 3 febbraio 2017.

⁶⁸⁸ Generalmente, per definire la sovranità di uno Stato si fa riferimento al concetto di modello di Stato Westfaliano. Tale concetto trae origine dalla periodo successivo alla Pace di Westphalia, siglata nel 1648, che decretò la fine della

persona alla comunità. A fronte, tuttavia, di questa innegabile trasformazione, la cooperazione fiscale internazionale è ancora vissuta e percepita come ambito di esclusiva competenza degli apparati amministrativi statali, come attività che sfugge ad un controllo da parte dei cittadini sia per l'aspetto politico che di opportunità. La finalità di lotta contro l'evasione fiscale e l'enfasi sulla trasparenza delle procedure hanno dato un notevole impulso al processo di cooperazione, ma contemporaneamente questo sistema non ha fornito un quadro organico di misure di tutela del contribuente, creando sovrapposizioni di fonti e assenza di coerenza. I limiti allo scambio (eccessiva onerosità, sicurezza) sono utilizzati dagli Stati senza una tutela diretta per il contribuente; i poteri di controllo ed accertamento sono esercitati dall'Amministrazione finanziaria di uno Stato nell'interesse alla "corretta attuazione di un altro sistema fiscale ordinato al riparto dei carichi pubblici della diversa comunità di cui lo Stato richiedente è ente esponentiale"⁶⁸⁹. Il principio di autonomia procedimentale deve fare i conti con un sistema di garanzie non uniforme ove il contemperamento tra interessi relativi alla tutela della riservatezza individuale non trova simmetrica copertura nella realizzazione dell'operatività di un sistema fiscale interno, quanto, come sostiene autorevole dottrina, con *"una sostanziale riconsiderazione del concetto stesso di fiscalità, per espandere l'area di operatività dei principi costituzionali in materia tributaria anche oltre gli istituti che realizzano il riparto dei carichi pubblici attinenti la comunità statale, cosicché anche l'interesse alla corretta applicazione dei sistemi tributari di altri Stati possa trovare riconoscimento e tutela nell'art. 53 della Costituzione"*⁶⁹⁰. In questa prospettiva, sembrerebbe che la creazione di un codice tributario europeo o, in alternativa, di un diritto procedurale armonizzato con una direttiva per disciplinare le situazioni transfrontaliere, possa costituire un primo passo per garantire allo scambio di informazioni la natura di standard non soltanto con riferimento alla finalità e alle modalità perseguite ma anche offrendo un quadro giuridico organico di procedure di tutela. Sembra di assistere a due tendenze di segno opposto operanti nello scambio di informazioni: a dispetto, infatti, di obiettivi di trasparenza nelle comunicazioni e di realizzazione di un modello di scambio comune e condiviso a livello globale, l'attività istruttoria di reperimento delle informazioni rimane ancorata al concetto di territorialità che, se da un lato, rappresenta la naturale e necessaria rappresentazione della sovranità statale, dall'altro

Guerra dei Trenta anni e che ha sancito la nascita ufficiale del modello politico moderno di Stato basato sulla sovranità originaria di uno Stato sul proprio territorio. Corollari di questa visione sono: la subordinazione della società civile allo Stato e sul ruolo centrale di quest'ultimo nelle relazioni internazionali con particolare riferimento al rispetto ai confini e all'integrità territoriale di altri Stati.

⁶⁸⁹ A. FEDELE, *Prospettive e sviluppi della disciplina dello "scambio di informazioni" tra Amministrazioni Finanziarie*, in Rass. Trib., 1999, I, pp. 49-58.

⁶⁹⁰ A. FEDELE, *Prospettive e sviluppi della disciplina dello "scambio di informazioni" tra Amministrazioni Finanziarie*, in Rass. Trib., 1999, I, pp. 49-58.

lato, considerata la tendenza all'ammissibilità di "prove detipizzate", rappresenta un ulteriore elemento di incertezza nella costruzione di un modello di tutela del contribuente, nonché anche di freno all'efficacia dello scambio e ritardi creati dalle diversità procedurali esistenti. Un'amministrazione tributaria che durante la cooperazione amministrativa transfrontaliera non risulti funzionante, comportando svantaggi per i contribuenti e frizioni nel superamento del limite territoriale a causa di un diritto procedurale non armonizzato può rappresentare un fattore di distorsione della concorrenza nel mercato comunitario; mentre dal punto di vista internazionale potrebbe rappresentare un serio ostacolo alla realizzazione degli obiettivi di crescita e incentivo nei rapporti commerciali transnazionali.

Bibliografia

Corte Europea dei Diritti dell’Uomo

Corte EDU, 26 febbraio 1997, applicazione n. 25083/94 *Guido Ferretti c. Italie*;

Corte EDU, Grande sezione, 12 luglio 2001, applicazione n. 44759/98 *Ferrazzini c. Italia*;

Corte EDU, sez. III, 21 febbraio 2008, applicazione n. 18497/03, *Affaire Ravon et Autres c. France* ;

Corte EDU, 7 luglio 2015, applicazione n. 28005/12, caso M.N. e altri v/San Marino;

Corte EDU, 16 giugno 2015 applicazione n. 75292/10, *Othymia Investments BV v. The Netherlands*;

Corte EDU, 1 dicembre 2015 applicazione n. 69436/10, *Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova v. Portugal*;

Corte EDU, 1996 applicazione n. 30128/96, *F.S. against Germany*;

Corte EDU, 14 Mar. 2013, applicazione. 9804/82, *X v. Belgium*;

Giurisprudenza italiana:

Corte Costituzionale sentenza dell’8 giugno 1984, n. 170, rel. La pergola, in *Dir. Prat. Trib.*, 1984, II;

Corte Costituzionale, sentenza del 21 gennaio 2000, n. 18, in *Giur. It.*, 2000, 1075;

Commissione Tributaria Provinciale Genova, sez. IV, 5 giugno 2012, n. 193, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2012;

Commissione Tributaria Provinciale di Lucca, sez. IV, 18 luglio 2012, n. 103;

Comm. Tributaria Provinciale Treviso, sez V, 28 giugno 2012, n. 59, *Corr. Trib.*, 2012, 3264 ss;

Comm. Tributaria Provinciale Treviso, sez I, 5 giugno 2012, n. 64, *Corr. Trib.*, 3266 ss.

Consiglio di Stato, sez. IV, sentenza n. 2472 del 14 maggio 2014, ricorso dell’Agenzia delle Entrate e del Garante per la Protezione dei Dati Personali;

Cassazione Civ., sezione tributaria, 26 febbraio 2009, n. 4622;

Cassazione Civ., sez. V, sentenza del 27 marzo 2015, n. 6232;

Corte di Cassazione, sezioni Unite, sentenza del 9 dicembre 2015, n. 24823;

Corte di Cassazione, sez. V civ. trib., 9 giugno 2015 – 19 giugno 2015, nn. 16950 -16951;

Giurisprudenza straniera:

Bundesverfassungsgericht, 2 BvR 2101/109 del 9 novembre 2010;

Federal Court Australiana, sentenza n. 7, 8 ottobre 2013, FCA 1024, caso *Hua Wang Bank Berhad v. Commissioner of Taxation* ;

Corte di Cassazione francese Cour de Cassation, sentenza 11-13097 del 31 gennaio 2012;

Suprema Corte degli Stati Uniti, 23 novembre 1964, *Stati Uniti contro Powell*, 379 U.S. 48, 57-58, 14 AFTR2d 5942 (1964);

US District Court for District of Arizona, 5 dicembre 2000, Docket n. CIV 00-281, 86, AFTR 2d 2000-7356, *Francisco Alatorre Urtuzuastegui v. U.S.*;

Corte d'Appello degli Stati Uniti, Quinto Circuito, 7 novembre 2001, n. 00-31430, *Zbigniew Emilian Mazurek, plaintiff- appellant, v. United States of America, Defendant – appellee*;

Grand Court delle isole Cayman, sentenza del 3 settembre 2013, *M.H. Investments and J.A. Investments v. The Cayman Islands Tax information Authority*, causa G391/2012;

Corte di appello Inglese, Court of Appeal, *Ben Nevis (holdings) Ltd v. Revenue and Customs Commissioners*, 23 maggio 2013, EWCA Civ. 678;

Royal Courts of Justice, 9 marzo 2016 -12 aprile 2016, TC05009 – (TC), giudice Brannan, caso *Fowley*, in Riv. Dir. trib., n. 4, 2016, pp. 125-148;

Singapore High Court, SGHC 112 *Comptroller of Income Tax v. AZP*, applicazione n. 320, del 23 maggio 2012;

Singapore High Court, SGHC 291 del 4 novembre 2015, *AXY and others v. Comptroller of Income Tax*;

Corte di Giustizia dell'Unione Europea:

Conclusioni dell'Avvocato Generale Melchior Wathelet presentate il 10 gennaio 2017, causa C-682/15, *Berlioz Investment Fund SA contro Directeur de l'administration des Contributions directes*;

Conclusioni dell'Avvocato Generale Colomer presentate il 26/10/2004 nella causa C-376/03, D; Conclusioni dell'Avvocato generale Yves Bot del 20 novembre 2008, causa Commissione/Grecia, C-45/07;

Conclusioni dell'Avvocato generale Paolo Mengozzi presentate il 14 ottobre 2008, Causa C318/07 *Hein Pershe*, punto 78;

Conclusioni dell'avvocato generale Juliane Kokott presentate il 6 giugno 2013, causa C-276/12 Jiri Sabou contro Financni reditelstvi pro hlavni mesto Prahu;

Conclusioni dell'avvocato generale nei casi riuniti C-293/12 e C-594/12 della Corte Europea di Giustizia, p.55;

Corte di Giustizia, 4 febbraio 1959, Causa C-1/58, *Stork c. Alta Autorità della Comunità Europea del Carbone e dell'Acciaio*;

Corte di Giustizia del 13 novembre 1964, causa Commissione/Lussemburgo e Belgio, C-90 e 91/63;

CGUE, 14 maggio 1974, causa C-4/73, *Nold, Kohlen –Und Baustoffgrosshandlung c. Commissione*, in Racc. I-492;

CGUE, sentenza del 16 dicembre 1976, causa C-33/76, *Rewe Zentralfinanz e Rewe-Zentral AG contro Landwirtschaftskammer für das Saarland*;

CGUE, sentenza dell'11 luglio 1989, C-265/87, *Shröder HS Kraftfutter GmbH & co. KG*, Racc. p. 2263, par. 21;

CGUE, sentenza 31 gennaio 1984, cause riunite C-286/82 e 26/83, *Luisi Carbone*;

CGUE, sentenza del 13 dicembre 1979, caso C-44/79, *Liselotte Hauer contro Land Rheinland Pfalz*;

CGUE, sentenza del 28 gennaio 1992, Causa C-204/90, *Bachmann*, Racc. pag. I-249;

CGUE, sentenza del 3 dicembre 1992, causa C-97/91, *Oleificio Borrelli spa c. Commissione delle Comunità europee*;

CGUE, sentenza del 14 dicembre 1995, cause riunite C-430/93 e C-431/93, *Van Schijndel*;

CGUE, sentenza del 10 luglio 1997, causa C-261/95, *Rosalba Palmisani v. Istituto nazionale previdenza sociale*;

Corte di Giustizia comunità Europee, causa C-307/97, caso Saint Gobain;

Corte di Giustizia, sentenza del 8 luglio 1999, Causa C-254/97, *Société Baxter, B. Braun Médical, SA, Société Fresenius France, Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA v. Premier Ministre, Ministère du Travail et des Affaires sociales, Ministère de l'Economie et des Finances and Ministère de l'Agriculture, de la Pêche et de l'Alimentation* ;

Corte di Giustizia, sentenza del 13 aprile 2000, C-420/98, caso *W.N. v. Staatssecretaris van Financien*;

Corte di Giustizia, sentenza del 1 luglio 2004, cause riunite C.361/02 e C-362/02, *Elliniko Dimosio v. Nikolaos Tsapalos e Konstantinos Diamantakis*;

Corte di Giustizia, sentenza del 10 marzo 2005, Causa C-39/04, *Laboratoires Fournier Sa v. Direction des vérifications nationales et internationales* ;

Corte di Giustizia, sentenza del 14 settembre 2006, Causa C-386/04, *Centro di Musicologia Walter Stauffer v. Finanzamt Munchen fur Körperschaften*;

CGUE, sez III, 27 settembre 2007, causa C-184/05, *Twoh International*, I, 7897 ;

Corte di Giustizia, sentenza del 11 ottobre 2007, Causa C-451/05, *Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA) v. Directeur general des impost, Ministère public*;

Corte di Giustizia comunità Europee causa C 376-03, sentenza del 5/7/2005, caso *D.*;

CGUE, sentenza del 21 febbraio 2006, C-255/02, *Halifax e a*;

CGUE, sentenza del 21 marzo 2007, Causa C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Racc. pag. I-2107;

CGUE, sentenza del 18 luglio 2007, causa C-119/05, *Ministero dell'Industria, del Commercio e dell'artigianato c. Lucchini SPA*;

Corte di Giustizia, causa C-101/05, Sentenza del 18 dicembre 2007, *Skatteverket v. A*;

Corte di Giustizia, 18 dicembre 2008, causa C 349-07, *Sopropé – Organizações de Calçado Lda contro Fazenda Pública*;

Corte di Giustizia, sentenza del 27 gennaio 2009, Causa C-318/07, *Hein Pershev. Finanzamt Ludenscheid*;

Sentenza Corte di Giustizia, del 28 ottobre 2010, causa C 72/09, *Etablissements Rimbaud*;

Corte di Giustizia Unione Europea, 22 ottobre 2012, C-277/11, caso *M.M contro Ministe rof Justice, Equality and Law Reform, Ireland, Attorney General*;

Corte di Giustizia, sentenza C-617/10, del 26 febbraio 2013, *Akeberg Fransson*;

Corte di Giustizia sentenze C-436/08 e 437/08 del 10 febbraio 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH and und Osteirreichische Salinen AG v. Finanzamt Linz*;

Corte di Giustizia, sentenza del 17 marzo 2011, causa C-221/09, caso *AJD Tuna*;

Corte di Giustizia, sentenze dell'8 aprile 2014, casi C-293/12 e C-594/12, *Digital Rights Ireland contro Minister for Communications, Marine and Natural Resources, Minister for Justice, Equality and Law Reform, Commissioner of the Garda Síochána, Irlanda, the Attorney General Irish, Human Right Commission, Karntner Landesregierung (C-594/12), Michael Seitlinger, Christof Tschohl e a.*;

Corte di Giustizia cause riunite C 129 e 130-13, sentenza del 3/7/2014, casi *Kamino International Logistics BV e Datema Hellmann Worldwide Logistics BV*;

Corte di Giustizia, sentenza del 1 ottobre 2015, causa C-201/14, *Smaranda Bara and Others*;

Corte di Giustizia, sentenza del 6 ottobre 2015, casi C-362/14, *Schrems v Data Protection Commissioner*;

Corte di Giustizia, sentenza del 17 dicembre 2015, causa C-419/14, *Web Mind Licenses Kft contro Nemzeti Adó-és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság*;

Corte Internazionale di Giustizia, sentenza del 2 febbraio 1973, p. 50, punto n. 16, del Joint separate Opinion of Judges Forster, Bengzon, Jimenez de Arechaga, Nagendra Singh and Ruda, Fisheries Jurisdiction Case (*United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland v. Iceland*) 1974;

Normativa e altri documenti

Automatic Exchange of Financial Information (AEFI) Expert Group - First Report of the Commission AEFI Expert Group on the implementation of Directive 2014/107/EU for Automatic Exchange of financial account information, del marzo 2015;

Article 29 Data Protection Working Party lettera del 18/9/2014 all'OCSE e Commissione Europea, ref. ARES(2014) 3066381.

Article 29 Data Protection Working Party, opinion 03/2015 in the draft directive on the protection of individuals with regard to the processing of personal data by competent authorities for the purposes of prevention, investigation, detection or prosecution of criminal offences or the execution of criminal penalties and the free movement of such data, adottato il 1/12/2015, 3211/15/EN

Article 29 Data Protection Working Party, Guidelines for member States on the criteria to ensure compliance with data protection requirements in the context of the automatic exchange of personal data for tax purposes, 175/16/EN WP 234, adottato il 16/12/2015

Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea del 7 dicembre 2000 (GUCE C 364 del 18 dicembre 2000) adottata il 12 dicembre 2000 a Strasburgo;

Commissione Europea, Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo sulla prevenzione e la lotta alle pratiche societarie e finanziarie scorrette, COM(2004)611, 27 settembre 2004;

Commissione Europea, Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo e al comitato economico e sociale europeo sulla necessità di sviluppare una strategia coordinata al fine di migliorare la lotta contro la frode fiscale COM(2006) 254, 31 maggio 2006;

Commissione Europea, comunicazione COM (2006) 823 def. Del 19 dicembre 2006 sul Coordinamento dei sistemi di imposizione diretta degli Stati membri nel mercato interno;

Commissione Europea, Raccomandazione del 28 gennaio 2016 relativa all'attuazione di misure contro l'abuso dei trattati fiscali, C(2016) 271 final;

Commissione Europea, Comunicazione della Commissione al Parlamento Europeo e al Consiglio, Pacchetto anti-elusione: prossime tappe per assicurare un'imposizione effettiva e una maggiore trasparenza fiscale nell'UE, COM(2016) 23 final del 28 gennaio 2016;

Proposta di Direttiva del Consiglio COM(2016) 26 final del 28 gennaio 2016 recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno;

Commissione Europea, Comunicato Stampa n. ref. IP/13/530 del 12/6/2013 reperibile al sito internet: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-13-530_it.htm

Commissione Europea, Piano d'azione per il contrasto dell'evasione e elusione fiscale, C(2012) 8805;

Contributo della Commissione al Consiglio europeo del 22/5/2013, reperibile al seguente link http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax_it.pdf;

Commissione Europea, Proposta di modifica della Direttiva 2003/48/CE in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi, COM 2008/727, - definitivo presentata dalla Commissione al Consiglio in data 13/11/2008;

Commissione Europea, Proposta di Direttiva del Consiglio recante modifica della Direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale, COM 2013/348 final – 2013/01888 (CNS) del 12/6/2013;

Commissione Europea, *Verso il coordinamento fiscale nell'Unione Europea, Un pacchetto di misure volto a contrastare la concorrenza fiscale dannosa*, Comunicazione della Commissione Europea al Consiglio Europeo COM (97) 495 finale, Bruxelles 2007. Tale pacchetto è portato all'approvazione del Codice di Condotta (inserito nel pacchetto Monti);

Commissione Europea, discorso del Commissario Semeta del 12 giugno 2013 “*Fighting tax evasion proposal to widen scope of automatic exchange of information within the EU*” (Speech/13/523);

Commissione Europea, “*Automatic exchange of information: frequently asked questions*”, del 12 giugno 2013 Memo/13/533;

Commissione Europea, *First report of the Commission AEFI Expert Group in the implementation of Directive 2014/107/UE for automatic Exchange of financial account information*, marzo 2015;

Comunicati stampa dell'Agenzia delle Entrate relativamente alla conclusione di Memorandum of Understanding concluso tra l'Amministrazione fiscale italiana e quella bavarese, disponibili ai seguenti link:
http://www.fiscooggi.it/files/u4/comunicatistampa/139_com._st._accordo_baviera_13.07.2016.pdf ultimo accesso 28 marzo 2017;
http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/wcm/connect/f80de8b6-c45e-4464-9af1-c6f5eb99fe59/186_Com.+st.+Accordo+Baviera+23.09.2016.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=f80de8b6-c45e-4464-9af1-c6f5eb99fe59 ultimo accesso 28 marzo 2017;

Consiglio d'Europa, European Treaty Series n. 127 del 1 giugno 2011, *Explanatory Report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters as amended by the 2010 Protocol*, punto n. 54;

Consiglio d'Europa, European Treaty Series n. 127 del 1 giugno 2011, *Explanatory Report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters as amended by the 2010 Protocol*;

Consiglio d'Europa, Report of the Committee of Experts to the Committee of Ministers, Problems arising from the coexistence of the United Nations Covenants on Human Rights and the European Convention on Human Rights (1968).

Risoluzione ONU A/RES/68/167 del 18 dicembre 2013, Assemblea Generale delle Nazioni Unite, 68 esima sessione;

Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, adottata a Vienna il 23 maggio 1969, ratificata in Italia con la legge 12 febbraio 1974, n. 112 (G.U. n. 111 Suppl. Ord. del 30 aprile 1974).

Direttiva del Consiglio n. 77/799/CEE del 19 dicembre 1977 relativa alla reciproca assistenza tra le autorità competenti degli Stati membri in materia di imposte dirette e di imposte sui premi assicurativi, Gazzetta Ufficiale L 336/18 del 27 dicembre 1977.

Direttiva del Consiglio n. 2011/16/UE del 15 febbraio 2011 relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la Direttiva 77/799/CEE, Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea L 64/dell'11 marzo 2011, p. 1.

Direttiva 2014/107/EU del Consiglio del 9 dicembre 2014 recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea L359 del 16 dicembre 2014, p.1.

Direttiva del Consiglio 2015/2376 dell'8 dicembre 2015 recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale, pubblicata nella Gazzetta dell'Unione Europea L.332/1 del 18 dicembre 2015.

Direttiva UE 2016/2258 del Consiglio del 6 dicembre 2016 che modifica la direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda l'accesso da parte delle autorità fiscali alle informazioni in materia di antiriciclaggio, pubblicata in Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea del 16 dicembre 2016 L. 342/1.

European Data Protection Supervisor (EDPS), opinion 2/2015, Opinion of the EDPS on the EU-Switzerland agreement on the automatic Exchange of tax information, dell'8 luglio 2015, pubblicato nella Gazzetta ufficiale dell'Unione Europea c-289/6 del 3 settembre 2015.

European Data Protection Supervisor EDPS on a *proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic Exchange of Information in the fields of taxation*, Bruxelles, 17 giugno 2015.

European Data Protection Supervisor ,EDPS formal comments on a *proposal for a Council direttive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic Exchange of Information in the fiels of taxation*, Bruxelles, 17 giugno 2015.

European Data Protection Supervisor (EDPS), opinion 2/2015, Opinion of the EDPS on the EU-Switzerland agreement on the automatic Exchange of tax information, dell'8 luglio 2015.

IMF, International Monetary Fund, "Liberalizing Capital Movements", 1999;

Ministero dell'Economia e delle Finanze, Comunicato stampa 26 luglio 2012, n. 105 “*Lotta all'evasione fiscale internazionale: definito il modello di accordo bilaterale finalizzato a migliorare la tax compliance internazionale e ad applicare la normativa usa "Fatca"*”;

Ministro delle Finanze del Lussemburgo, Comunicato del 10 aprile 2013, “*Frequently asked questions – introducing automatic exchange of information in Luxembourg*” disponibile al sito internet http://www.gouvernement.lu/salle_presse/communiqués/2013/04-avril/10-finances/faq.pdf

Modello di accordo intergovernativo Fatca reperibile all'indirizzo http://www.mef.gov.it/opencms754/opencms/primo-piano/documenti/2012/fatca-model_1a-intergovernmental-agreement.pdf

Nordic Convention 1989, *Nordic mutual assistance convention on Mutual Administrative Assistance* (7/12/1989) on tax matters disponibile all'indirizzo <http://www.itdweb.org/documents/NORDIC%20MUTUAL%20ASSISTANCE%20CONVENTION.pdf>

OECD e Consiglio d'Europa, (2015), Convenzione multilaterale sulla mutua assistenza amministrativa in materia iscale, come modificata dal protocollo 2010, OECD publishing, disponibile al link: <http://www.oecd.org/ctp/convenzione-multilaterale-sulla-mutua-assistenza-amministrativa-in-materia-fiscale-9789264202221-it.htm> ultimo accesso 13 dicembre 2016.

OECD, Comitato Affari Fiscali, Taxpayers' rights and obligations – A survey of the legal situation in OECD countries, Working Paper n. 8, Parigi, 27 aprile 1990-

OECD, *Tax information exchange between OECD Countries. A survey of current practices*, Paris, 1994.

OECD, *Harmful tax competition, an emerging global issue*, 1998;

OECD, Model Agreement on exchange of information on tax matters, Paris, 2002, par. 44 accessibile su: <http://www.oecd.org/ctp/harmful/2082215.pdf> ultimo accesso 18 novembre 2016.

OECD, *Recommendation on the use of the OECD Model Memorandum of Understanding on Automatic Exchange of Information for Tax Purpose*, C(2001)28/FINAL del 21 ottobre 2002.

OECD – Secretary general report to the G20 Financial Ministers and Central Bank Governors – Mosca 19-20 luglio 2013, reperibile al seguente link: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/OECD-tax-report-G20.pdf>;

OECD, *Global forum on transparency and exchange of information for tax purposes*, 2012, reperibile all'indirizzo http://www.oecd.org/tax/transparency/Tax%20Transparency%202012_JM%20MB%20corrections%20final.pdf

OECD, *Manual of the implementation of exchange of information provisions for tax purposes*, aggiornato a gennaio 2012, disponibile all'indirizzo <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/49714508.doc>

OECD, *BEPS Action 6: preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances*”, -public Discussion Draft, del 14 Marzo 2014.

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, “Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6- 2015 Final Report, 5 ottobre 2015, Parigi

OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Andorra 2011 – Phase 1: Legal and Regulatory Framework* (2011), p. 49

OECD, *Tax information exchange between OECD Countries. A survey of current practices*, Paris, 1994, par. 66.

OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Switzerland 2011 –Phase 1, Luxembourg 2011, Paris, 2011*, 69

OECD, Commentario all'art. 26, par. 12, in *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital* (updated 2010), Paris, 2012, C (26)-8.

OECD, Commentario all'art. 26 del Modello di Convenzione ONU contro la doppia imposizione, New York, 2014, par. 18 e 18.1.

ONU, Alto Commissario ONU per i diritti umani “UNCHR”, report A/HRC/27/37 del 30 giugno 2014.

Parere del Comitato economico e sociale europeo in merito alla proposta di direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 2003/48/CE in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi COM(2008) 727 def. — 2008/0215 (CNS) in *Gazzetta ufficiale n. C 277 del 17/11/2009*;

Parere del Comitato economico e sociale europeo in merito alla Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio – Piano d'azione per rafforzare la lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale COM (2012) 722 final 2013/C 198/05) – sessione plenaria del 17 e 18 aprile 2013, in *Gazzetta ufficiale n. C 198/34 del 10/7/2013*;

Parere del Comitato economico e sociale europeo del 17 aprile 2013 in merito alla Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio, Piano d'azione per rafforzare la lotta alla frode fiscale all'evasione fiscale COM(2012) 722 final (Relazione Dandea) – CESE 101/2013.

Parlamento Europeo, Risoluzione del 25 novembre 2015 on tax rulings and other measures similar in nature or effect, P8_TA-PROV(2015)0408;

Parlamento Europeo, Risoluzione del 10 febbraio 2010 sulla promozione della buona governance in materia fiscale (2009/2174(INI)), Gazzetta Ufficiale C341 E/29, 16 dicembre 2010;

Parlamento europeo, Commissione per i problemi economici e monetari, Relazione sulla Proposta di Direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio che modifica la Direttiva n. 77/799/CEE relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette e indirette (COM(2003)446-C5_0370/2003-2003/0170(COD)) documento di seduta del 4 dicembre 2003;

Parlamento Europeo, Studio IP/A/TAXE/2015-04, PE563.452, a cura di R. Seer, *Overview of Legislation Practises Regarding Exchange of Information between National Tax Administrations in Tax Matters*, 2015, par. 5.

Regolamento di esecuzione UE 2015/2378 della Commissione del 15 dicembre 2015 recante talune modalità di applicazione della direttiva 2011/16/UE del Consiglio relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga il regolamento di esecuzione UE n. 1156/2012;

Risoluzione del Consiglio dell'Unione Europea del 10 febbraio 1975 relativa alle misure che la Comunità dovrà adottare per combattere la frode e l'evasione fiscale internazionale, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale delle Comunità europee n. C35/1 del 14 febbraio 1975;

Risoluzione del Consiglio del 10 febbraio 1975 relativa alle misure che la Comunità dovrà adottare per combattere la frode e l'evasione fiscale sul piano internazionale, Gazzetta Ufficiale C 35 del 14 febbraio 1975;

Spiegazioni relative alla Carta dei Diritti Fondamentali 2007/C 303/02 pubblicata in Gazzetta ufficiale dell'Unione europea del 14/12/2007 C303/17;

Test of the Revised Explanatory Report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters as Amended by Protocol, par. 83, https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Explanatory_Report_ENG_%2015_04_2010.pdf;

Lettera dei Ministri delle Finanze dell'Italia, Francia, Spagna, Gran Bretagna, Germania inviata alla Commissione Europea in data 9/4/2013, disponibile all'indirizzo http://www.mef.gov.it/primo-piano/documenti/lettera_Semeta.pdf;

Regolamento n. 1156/2012 della Commissione del 6 dicembre 2012 recante talune modalità di applicazione della direttiva 2011/16/UE del Consiglio relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale pubblicato sulla GUUE del 19 dicembre 2014, L 365/70;

Regolamento di esecuzione UE della Commissione 2015/2378 del 15 dicembre 2015 recante talune modalità di applicazione della direttiva 2011/16/UE del Consiglio relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga il regolamento di esecuzione UE n. 1156/2012, pubblicato sulla GUUE del 18 dicembre 2015, L. 332/19;

Report pubblicato da Tax Justice Network (TJN) il 21/10/2001, “ *The Uk-Swiss tax agreement: doomed to fail*” disponibile al seguente link: http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/TJN_1110_UK-Swiss_master.pdf;

Risoluzione del Consiglio del 10 febbraio 1975 relativa alle misure che la Comunità dovrà adottare per combattere la frode e l'evasione fiscale sul piano internazionale, Gazzetta Ufficiale C 35 del 14 febbraio 1975;

Dottrina

A. Adinolfi, La tutela giurisdizionale nazionale delle situazioni soggettive individuali conferite dal diritto comunitario, contributo alla XXXIII tavola Rotonda di diritto comunitario – Milano, 24 novembre 2000, L'influenza del diritto comunitario sul diritto processuale interno, in *Il diritto dell'Unione Europea*, 2001, n. 1, p. 42;

P. Adonnino, Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2008, 4;

P. Adonnino, *Lo scambio di informazioni fra amministrazione finanziarie*, in V. Uckmar (coordinato da) *Corso di diritto tributario internazionale*, II ed., Padova, 2002;

F. Ardito, *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, Padova 2007;

C. Alagna, S. Mattia, *Scambio automatico e spontaneo di informazioni tra stati, verifiche congiunte e simultanee*, in *Fisc. E Comm. Internaz.*, 2011, p. 9;

F. Amatucci, *Onere della prova e limitazioni allo scambio di informazioni in materia fiscale*, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, 2009, 1.2;

- M. Amparo Grau Ruiz, *Convention on mutual administrative assistance in tax matters and Community Irules: how to improve their interaction?*, in *EC Tax Review* 2006, 4, pp. 196-202;
- T. Anamourlis, L. Nethercott, *Cayman Court decision Raises Implications for the effectiveness of TIEAs*, in *Tax Notes International*, 23 giugno 2014, pp. 1141-1145;
- F. Antonacchio, *Gli accordi tra Stati per la tassazione dei redditi da risparmio transfrontaliero*, in *Il Fisco* n. 18/2013;
- P. Arginelli, *Riflessioni sull'interpretazione delle convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni conformi al Modello OCSE*, in *Riv. Dir. trib.*, n. 4, 2016, pp. 148-187;
- S. Armella, L. Ugolini, *Il regolare scambio di informazioni tra Stati può sanare l'illegittimità originaria della lista Falciani?*, *Corr. Trib.*, 2012, 3258;
- B. Arnold "An overview of the issues involved in the application of double tax treaties", in *"Administration of double tax treaties for developing countries"*, United Nations, New York, 2013;
- A. Aust, *Modern Treaty Law and practice*, 2 edizione, pp. 183-199 Cambridge University Press 2007;
- F. Avella, *La qualificazione dei redditi nelle Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, 5, pp. 45-71;
- J. F. Avery Jones, C. Bobbet, *Triangular Treaty Problems: a summary of the discussion in Seminar E at the IFA Congress in London, (1999)*, 53 *Bulletin* 16, 19, disponibile al link: http://www.fd.unl.pt/docentes_docs/ma/fsc_MA_5912.PDF. ultimo accesso 26 novembre 2016;
- J. F. Avery Jones, *The interpretation of tax treaties with particular reference to article 3(2) of the OECD Model*, in *British Tax Review*, 1984;
- J. F. Avery Jones, *Article3 (2) of the OECD Model Convention and the commentary to it: Treaty Interpretation*, in *European Taxation*, 1993;
- P. Baker, *Automatic Exchange of information - the arrival of a new International norm of taxation*, in *British Tax Review*, 2013;
- P. Baker, *Privacy Rights in an Age of Transparency: A European perspective*, *Tax Notes INT'L*, del 9 maggio 2016;
- P. Baker, *Double Taxation Conventions and Human Rights*, in *Tax Polymath: a Life in International Taxation*, 64-65 *IBFD*, 2010;

P. Baker, “*Taxation and the Human Rights Act 1998*”, disponibile al link www.taxbar.com/articles/Taxation_Human_rights_Act_Philip_Baker_QC.pdf;

P. Baker, P. Pistone, General report, in *The practical protection of taxpayers’ fundamental rights*, Cahiers de droit fiscal International, vol. 100b, Kluwer, the Netherland, (2015), p. 60, notes n. 220-221;

M. Barassi, *Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, in *Materiali di diritto tributario internazionale*, Milano, 2002;

M. Barassi, *Cooperazione tra amministrazioni fiscali*, in *Dizionario dir. pubbl.*, a cura di S. Cassese, Milano;

J.E. Bischel, Protection of Confidential Information in Tax Matters, in *Intenational Tax Journal*, 1993, 63;

A. Brodzka, *The Road to FATCA in the European Union*, 53, *European Taxation*, n. 10, 2013;

P.Y. Bourtouralt, M. N. Mbwa-Mboma, *French Tax Court Confirms that the former French-Swiss Tax Treaty Overrides the French CFC Legislation*, 30 *Intertax*, 12, 2002, con riferimento al caso n. 232 276, *Schneider Electric company*, formerly called *Schneider SA v. Ministre de l’Economie, des Finances et de l’Industrie*, SC 28 giugno 2002;

A. Buccisano, *Cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale*, in *Riv. Dir. Trib.*, n. 7-8, 2012;

J. Burns, D. Page, P. Privitera, *FATCA Now a Reality – What this Means for Those doing Business in Japan and Australia*, 70, *Tax Notes International*, 12, 2013;

J.M. Calderon, Taxpayer protection within the exchange of information procedure between State tax administrations, in *Intertax*, 2000, 466;

I. Caraccioli, “*Lista Falciani e Panama Papers: esiste una gerarchia tra le norme costituzionali?*” in *Riv. Dir. Trib.*, n. 4, 2016;

A. Carinci, *Lista Falciani e tutela del contribuente: utilizzabilità vs. attendibilità dei relativi dati da parte dell’Autorità fiscale italiana*, in *Novità Fiscali*, 2012, n. 14;

L. Carpentieri, R. Lupi, D. Stevanato, *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, ed. Il Sole 24 Ore, anno 2003;

R. Castiglione, *Cooperazione tra autorità fiscali, accertamento tributario e garanzie del contribuente*, in *Giustizia tributaria*, 2009;

- L.U. Cavelti, *Automatic Information Exchange versus the Withholding Tax Regime: Globalization and Increasing Sovereignty Conflicts in International Taxation*, in *World Tax Journal*, vol. 13, n. 5;
- A. Christians, *Taxpayer Rights, on and Off-shore: the 2013 Taxpayer Advocate's Report to Congress*, in *Tax Notes International*, 22 gennaio 2014;
- A. Christians, *What You Give and What You Get: Reciprocity under a Model 1 intergovernmental Agreement on FATCA*, Cayman Financial Review (12/4/2013);
- A.J. Cockfield, *Protecting Taxpayer Privacy Rights Under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange: Toward a Multilateral Taxpayer Bill of Rights*, in *U.B.C. Law Review*, 2010, v. 42, n. 2;
- S.B. Cohen, *Does Switzerland's Tax Haven for Offshore accounts violate internationally recognised human rights?*, (2013), Georgetown Law Faculty Publications and Other Works, Paper 1242;
- A. Contrino, *Osservazioni e spunti sulla disciplina statutaria in materia di efficacia temporale delle leggi modificative di tributi periodici*, in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, a cura di A. BODRITO, A. CONTRINO, A. MARCHESELLI, Torino, 2012;
- G. Corasaniti, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell'Unione Europea*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2016, n. 4, note a sentenza Corte di Cassazione, sez. VI –T, ord. 6 maggio 2016, n. 9278;
- R. Cordeiro Guerra, *Le fonti del diritto tributario internazionale: consuetudini e trattati*, in *Diritto Tributario Internazionale* a cura di R. Cordeiro Guerra, 2012, Padova, Cedam;
- P.A. Cotorceanu, *FATCA and Offshore trusts: the first nibble*, *Tax Notes*, 22 April 2013, p. 409; "FATCA and Offshore trusts: a second bite of the elephant", *Tax Notes*, 2/9/2013;
- S. Crisafulli, *Gli strumenti di cooperazione internazionale*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, 2009, 1-2;
- B. da Silva, "Reconsidering the Application and Interpretation of anti-treaty Shopping Rules in the Contest of Developing Countries", in *Intertax*, vol, 44, 3, 2016;
- F. Debelva, N. Diepvens, *Exchange of Information. An Analysis of the Scope of Article 26 OECD Model and Its Requirements: In search for an Efficient but Balanced Procedure*, in *Intertax*, vo. 44, n. 4, pp. 298-306;

- F. Debelva, N. Diepvens, *The Evolution of the Exchange of Information in Direct Tax Matters: the Taxpayer's Rights under Pressure*, in EC Tax Review, n. 4, 2015, pp. 210 - 219;
- T. Di Tanno, "Lo scambio di informazioni fra amministrazioni finanziarie: limiti ed opportunità", in Rassegna Tributaria n. 3/2015, p. 665;
- M.L. Djelic, *From the Rule of law to the law of rules*, (2010) http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2170001 ultimo accesso 25 novembre 2016;
- Dragonetti, Piacentini, Sfondrini, *Manuale di Fiscalità internazionale*, III edizione (2008), ed. IPSOA;
- S. Dorigo, "La cooperazione fiscale internazionale", in *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, a cura di C. Sacchetto, Torino, 2011;
- S. Dorigo, *La potestà degli stati in materia di imposte dirette e i limiti derivanti dal diritto comunitario secondo la sentenza Hein Persche della Corte di Giustizia*, in *Dir. e Prat. Trib. Internaz.*, n. 2, 2009;
- A. P. Dourado, "Exchange of information and validity of global standars in tax Law: Abstractionism and expressionism or where the truth lies", EUI Working Papers, Robert Schuman Centre for Advanced Studios, RSCAS 2013/11;
- F.A. Engelen, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, Amsterdam, 2004;
- A. Fedele, *Prospettive e sviluppi della disciplina dello "scambio di informazioni" tra Amministrazioni Finanziarie*, in *Rass. Trib.*, 1999, I;
- F. Fernandez Marin, *Il principio di cooperazione tra le amministrazioni finanziarie*, in *I principi Europei del diritto Tributario*, a cura di Di Pietro A. e Tassani T., Cedam, 2013;
- F. Fernandez Marin, *Tassazione dei non residenti: tra scambio di informazione e principio di proporzionalità*, in *Rass. Trib. n. 2*, 2008, p. 541;
- D.U. Galletta, *Discrezionalità amministrativa e principio di proporzionalità* in *Riv. It. Dir. pubbl. comm.* 1994, 139 e ss;
- D.U. Galletta, *La giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di autonomia procedurale degli Stati membri dell'Unione Europea – report annuale 2001* http://www.ius-publicum.com/repository/uploads/22_02_2012_12_08_Galetta_IT.pdf ultimo accesso 30 novembre 2016;

- B. Gangemi, General Report, in *International Mutual assistance through Exchange of information*, Cahiers de droit International, The Netherlands, 1990, LXXVb;
- C, M. Barbieri, *Fatca: dalla normativa USA alle regole applicabili in Italia per lo scambio di informazioni in ambito fiscale*, in Fisc. Comm., 3, 2016 pp. 10-22
- C. Garbarino, A. Turina, “*Potenziamento in sede europea dello scambio di informazioni*”, in Fiscalità e commercio internazionale, 5 / 2013, p. 5;
- C. Garbarino, Manuale di tassazione internazionale, Prima edizione, IPSOA;
- C. Garbarino, La tassazione del reddito transnazionale, Padova, 1990, 37;
- F.A. García Prats, G. Melis, *Scambio di informazioni e diritti dei contribuenti*, in *Diritto e processo tributario*, Napoli, 2015, 2;
- S. Garufi, *Tax Havens and Exchange of Information: Is Uncooperative Behaviour a Violation of International Law?*, in Legal Studies and Research Paper Series n. 2355679 del 13 novembre 2013, Università Commerciale Luigi Bocconi, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2355679 ultimo accesso 27 novembre 2016;
- L. Gerzova, O. Popa, Compatibility of Domestic Anti-Avoidance Measures with Tax Treaties, in *European Taxation*, Special Issue, Settembre 2013, p. 422;
- S.M. Gonzalez, *The Automatic Exchange of Tax Information and the Protection of Personal Data in the European Union: Reflections on the Latest Jurisprudential and Normative Advances*, EC Tax Review, 2016, n. 3, p. 153;
- M. Greggi, *Giusto processo e diritto tributario europeo: applicazione e limiti del principio (il caso Ferrazzini) nota a Corte Europea per i diritti dell’Uomo*, n. 44759/98/2001, Riv. Dir. Trib., 2001, I, 529, ss;
- I. Grinberg, *Taxing Capital Income in Emerging Countries: Will FATCA open the door?*, in *World Tax Journal*, vol. 5, n. 3, Ottobre 2013, p. 331;
- S. Guglielmi, *La clausola della nazione più favorita nelle convenzioni contro le doppie imposizioni*, in *Fiscalità Internazionale*, 2007, pag. 422 e ss;
- R. Iaia, *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell’ordinamento dell’Unione Europea. Riflessi nel diritto nazionale*, in *Dir. Prat. Trib.*, n.1, 2016, pp. 55-114;
- S. Jogarajan, “*Stamp, Seligman and the rafting of the 1923 Experts’ Report on Double Taxation*”, in *World Tax Journal*, Ottobre 2013, vol.5, pp.368 e ss;

- M. Keen, J.E. Ligthart, Information Sharing and International Taxation, in Discussion Paper n. 2004-117, Tilburg University, 2004, p. 3;
- E. C.C.M. Kemmermen, Double Tax Conventions on Income and Capital and the EU : Past, Present and Future, in *EC Tax Review*, 2012-3, p.157;
- K. Tan Majure, M.R. Sontag, *FATCA: Myths, Mysteries and Practical Perspectives* (2012) disponibile a <https://www.tei.org/news/articles/Pages/FATCA-Myths-Mysteries-and-Practical-Perspectives.aspx> ultimo accesso 13 maggio 2016, pp.315-319;
- P. Kuijper, *The Court and the tribunal of the EC and the Vienna Convention on the Law of Treaties 1969*, in *Legal Issues of European Integration*, 1998, pp. 1-23;
- M. Lang, “*The Legal and Political Context of ECJ Case Law on Mutual Assistance*”, in *European Taxation*, Maggio 2012, pg. 199-202;
- J. Langlo, *Tax Compliance in a Globalized World*, 70 *Tax Notes International*, 5, p. 425, 2013;
- A.E. La Scala, P. Mastellone, *New Exchange of information versus tax solutions of equivalent effect*, Italy National Report, EATLP Congress 2014, Istanbul(turkey), 29-31 May 2014;
- H. Loukota, *Multilateral Tax treaty versus bilateral treaty network*, in *Multilateral tax treaties: new developments in international Tax Law*, a cura di LANG, HELMUT, LOUKOTA, London, Kluwer, 1998;
- A. Marcheselli, *Lo statuto del contribuente: condivisione dei principi comunitari e nazionali, riflessi sulla validità per gli atti*, in *Dir. prat. Trib.*, 2011, n. 82, 3, pp-521-534;
- F. Fernandez Marin, *Il principio di cooperazione tra le amministrazioni finanziarie*, in *I principi Europei del diritto Tributario*, a cura di A. DI PIETRO e T. TASSANI, Padova, Cedam, 2013;
- F. Fernandez Marin, *Tassazione dei non residenti: tra scambio d’informazione e principio di proporzionalità*, in *Rass. Trib.*, 2008, n. 2 p. 541;
- G. Marino, *Indagini tributarie e cooperazione internazionale*, in *Corr. Trib.* n. 44, 2009;
- G. Marino, *La cooperazione internazionale in material tributaria, tra mito e realtà*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2/2010;
- G. Marino, General Report, *New Exchange of Information versus Tax solutions of Equivalent Effect*, EATLP Congress 2014;

- P. Mastellone, Cooperazione fiscale internazionale nello scambio di informazioni, in Diritto tributario internazionale, Istituzioni a cura di R. Cordeiro Guerra, Cedam, Padova, 2012, pg. 215 e ss;
- P. Mastellone, L'Unione europea non riconosce *participation rights* al contribuente sottoposto a procedure di muta assistenza amministrativa tra autorità fiscali, Riv. Dir. Trib. n. 1 /2014, pp.349-391;
- P. Mastellone, *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero*, Riv. Prat. Trib. I , 2013, p.791;
- S.K. McCracken, "Going, going gone...global: a Canadian perspective on International tax administration issues in the Exchange-of-information age", 2002, 50, Canadian Tax Journal, p. 1896;
- G. Melis, A. Persiani, *Trattato di Lisbona e Sistemi fiscali*, in Diritto e Pratica Tributaria, n. 2/2013, pp 267 e ss;
- M. Meinzer, *Toward multilateral automatic information exchange*, in Tax Justice Network del 29/1/2013;
- A. Miller, A. Kirkpatrick, *The use of Multilateral Instruments to achieve the BEPS Action Plan Agenda*, in British Tax Review, n. 5 del 2013;
- C. Mollenkamp, *Switzerland, UBS Settle U.S. Tax Case*, in Wall Street Journal, 13/8/2009;
- L. Moravec, D. Nerudova, National Report for Czech Republic at EATLP Congress 2014, par. 3;
- S. Muleo, *L'applicazione dell'art. 6 CEDU anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nel caso "Ravon e altri c. Francia" e le ricadute sullo schema processuale vigente* in Riv. Dir. trib., 2008, IV, 198;
- S. Muleo, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, 2001, Giappichelli ed., p. 281;
- R.A. Musgrave, *Criteria for Foreign Tax Credit*, in *Taxation and Operations Abroad*, in Tax Institute Series on the Impact of Taxation on Management Responsibility, Princeton, NY, 1960;
- M. Napolitano, *Protezione effettiva dei dati del contribuente in presenza di scambio di informazioni automatico: punti da una recente pronuncia della Corte di Giustizia dell'Unione Europea*, in Dir. e Prat. Internaz., n. 1/2016, pp. 385-298;

- E. Neframi, *The Duty of Loyalty: Rethinking its Scope through its Application in the Fields of the EU External Relations*, in *Common Market Law Review*, n. 47, 2010, 2, pp. 323-359;
- X. Oberson, *The Development of International Assistance in Tax matters in Switzerland: from Evolution to Revolution*, in *European Taxation*, August 2013;
- X. Oberson, *International Exchange of Information in Tax Matters*, Edward Elgar, 2015, p. 107;
- R. Offermanns, *Restrictions on Treaty override Resulting from EU Law*, in *European Taxation*, vol. 53, Special Issue, n. 9, settembre 2013, pp.436 e ss;
- J.D.B. Oliver, *Exchange of information and the Oecd Model Treaty*, in *Intertax*, 1995, 3, p. 116;
- J. Owens, *Tax Administration in the New Millenium*, in *Intertax*, vol 30, n. 4, pp. 125-130;
- J. Owens, *Moving towards better transparency and exchange of information on tax matters*, in *Bulletin for International Taxation*, vol.63, n.11/2009;
- H.J.I Panayi Christiana, *Double Taxation, Tax Treaties, "Treaty Shopping and the European Community"*, Kluwer Law International 2007;
- K.A. Parillo, *FATCA: Vulnerable to a Canadian Constitutional Challenge*, 70, *Tax Notes International*, 11, 2013, p. 1031;
- F. Persano, *La pronuncia della Corte di Giustizia CE nel caso Skatteverket c. A: brevi considerazioni in merito alla giustificazione concernente l'efficacia dei controlli fiscali nei rapporti con i Paesi Terzi*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, 2008, vol. 2, p. 976 e ss.
- F. Persano, *La Cooperazione internazionale nello scambio di informazioni*, Giappichelli ed., Torino, 2006;
- T. Pediaditaki, *Fatca and Tax treaties: Does it Really Take Two to Tango?*, *European Taxation*, n.9, 2013;
- G. Petrillo, *Scambio di informazioni ed utilizzabilità delle prove ottenute in violazione della normativa nazionale*, nota a sentenza Cass. Civile, sez.V, 19 agosto 2015, n. 16950, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, n. 1 /2016;
- P. Pistone, " *Exchange of information and Rubik agreements: the perspective of an Eu Academic*", in *Bulletin for International Taxation*, April/May 2013;

P. Pistone, *Coordinating the Action of Regional and Global Players during the Shift from Bilateralism to Multilateralism in International Tax Law*, in *World Tax Journal*, vol 6, n. 1, 2014;

F. Pitrone, “*Lo scambio di informazioni e la direttiva 2011/16/UE in materia di cooperazione amministrativa: innovazioni e profili critici*”, in *Diritto e Pratica tributaria internazionale*, 2, 2012;

G. Ragucci, Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario, in *Rass. Trib.*, 2009, 2, nota a sentenza Corte di Giustizia 18 dicembre 2008, causa C 349-07, *Sopropé c. Fazenda Publica*;

D.M. Ring, *Who is making international tax policy? International Organizations as Power Players in a High Stakes World*, in Boston College Law School, Research Paper 185 (July 2010);

R. Rizzardi, *Lo scambio di informazioni fiscali in ambito internazionale*, in *Corr. Trib.*, 2015, n. 27, pp.2086;

J.N. Rosenau, *Turbulence in World politics: a theory of change and continuity*, Princeton University Press, (1990);

F. Rubinstein, *Interpretazione ed applicazione degli accordi contro la doppia imposizione, il ruolo della buona fede oggettiva*, in *Dir. prat. trib. internaz.*, 2006, 53.;

S. Ruchelman, C. Schervashidze, *Exchanges of information: what does the IRS receive? With whom does the IRS speak?*, in *Intertax*, vol.42, n. 8 e 9;

C. Sacchetto, *La trasformazione della sovranità tributaria: I rapporti fra ordinamenti e le fonti del diritto tributario*, in *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, a cura di Sacchetto C., Giappichelli Editore, 2011;

C. Sacchetto, *Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato*, Padova, 1978;

C. Sacchetto, Il principio della irrilevanza e della inapplicabilità delle leggi tributarie e degli atti d'imposizione di ordinamenti stranieri nella giurisprudenza degli Stati di common law e dell'Europa continentale, in *Riv. Dir. Fin.*, 1976;

C. Sacchetto, *Cooperazione fiscale internazionale*, 2016 disponibile al sito [www.treccani.it/enciclopedia/cooperazione-fiscale-internazionale-dir-trib_\(Diritto-on-line\)/](http://www.treccani.it/enciclopedia/cooperazione-fiscale-internazionale-dir-trib_(Diritto-on-line)/) accesso 14 novembre 2016;

F. Saponaro, *Lo scambio di informazioni tra Amministrazioni fiscali e l'armonizzazione fiscale* in *Rass. Trib.*, 2005, 2.;

- T. Schenk-Geers, *International Exchange of Information and the Protection of taxpayers*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2009;
- A.G. Scherer, G. Palazzo, “*The new political role of business in a globalised world: a review of a new perspective on CSR and its implications for the form, governance, and democracy*”, in *Journal of Management Studies*, n.48, (2011);
- M. Schilcher, K. Spies, *The Directive on Mutual Assistance in Direct Tax Matters* in, *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, a cura di M. LANG , P. PISTONE, J. SCHUCH, C. STARINGER, 3a edizione, Spiramus Press, 2013;
- A. Quintas Seara, *The Protection of Taxpayers’ Property Rights in Light of the recent ECtHR Jurisprudence: Anything New on the Horizon, or Just More of the Same?*, in *Intertax*, 2014, vol. 42, n. 4, p. 218-233;
- P. Selicato, *Towards Global standards in Transparency and Exchange of Information: Do Tax Havens still exist?*, in *Tax Havens in the Age of Global Standards for Exchange of Information: a Comparative Analysis between Germany and Italy*, a cura di Università Sapienza Roma, Scuola Polizia tributaria di Ostia e International Tax Institute, Università di Amburgo, edito da G. FROTSCHER, 2011;
- P. Selicato, *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Rass. Trib.*, n. 2., 2012;
- P. Selicato, *How linking tax assessment procedures and criminal prosecutions could enforce efficiency of mutual assistance in tax matters*, par. 2.5.2.2. *Relationship between administrative and criminal procedures in tax assessment*, in *EATLP Congress*, Santiago de Compostela, 4-6 June 2009;
- R. Seer, I. Gabert, (a cura di), *Mutual Assistance and Information Exchange*, Atti del Convegno EATLP svoltosi a Santiago de Compostela il 4-6 giugno 2009, Amsterdam, 2010;
- R. Seer, I. Gabert, *European and International Tax Cooperation: Legal Basis, Burden of Proof, Legal Protection and Requirements*, in *Bulletin for International Taxation*, 2011;
- R. Seer, *La cooperazione internazionale in materia fiscale – Situazione e prospettive nei paesi membri dell’UE – Dichiarazione e contributi*, *Riv. Dir. Trib. Int.*, 2009, 1-2, 73-78;
- R. Seer, *Recent Development in Exchange of Information within the EU for Tax Matters*, in *EC Tax Review*, vol. 22, 2013;
- Round Table: *Improving the Relations between Tax treaties and Domestic Law*, in *Tax treaties and Domestic Law*, p. 389, a cura di G. Maisto, IBFD, 2006;

- S. Sachdeva, *Overriding Tax Treaties: Proposing a Solution*, in *European Taxation*, special issue, Settembre 2003;
- V. Segre, *L'impatto del "Foreign Account Tax Compliance Act" in Italia*, in *Corr. Trib.* n. 7, 2013, p. 601;
- P. Selicato, *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Rass. Trib.*, 2012;
- P.M. Smit, *Classification of Income under a Treaty – Application of the Vienna Convention on treaty Law?* in *European taxation*, 1992;
- M. Somare, V. Wohrer, *Two Different FATCA Model Intergovernmental Agreements: Which is Preferable?*, in *Bulletin for International Taxation*, 2014;
- M. Somare, V. Wohrer, *Automatic Exchange of financial information under the Directive on administrative cooperation in the light of the global movement towards transparency*, in *Intertax*, vol. 43, n. 12, 2015;
- A. Soone, *Exchange of Tax Information and Privacy in Estonia*, in *Intertax*, vol. 44, 3, 2016;
- K. Spies, *"Influence of International Mutual Assistance on EU Tax Law"*, in *Intertax*, Volume 40, 2012, pag. 518 e ss;
- M. Stewart, *Transnational tax information exchange networks: steps towards a globalized, legitimate tax administration*, in *World Tax Journal*, n. 2, 2012;
- A. Steichen, *New Exchange of information versus solutions of equivalent effect – Luxemburg report*, EATLP Congress – Istanbul – May 2014;
- P. Stizza, *Il c.d. piano Rubik : gli accordi bilaterali tra Svizzera, Regno Unito e Germania*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2012, pp. 1150 e ss;
- R. Succio, *Cooperazione internazionale e scambi di informazioni tra amministrazioni finanziarie: alcune considerazioni*, in *Dir. Prat. Trib. Internaz.*, 2011, pp. 163-207;
- V. Tanzi, H.H. Zee, *Taxation in a Cordless World: The Role of Information Exchange*, in *Intertax*, vol 28, n. 2, p. 58;
- P. Tarigo, voce *Trattato internazionale* (dir. trib.), in *Dizionario di diritto pubblico*, Cassese (ed.), Milano, 2006, 5985;
- B.J.M. Terra, P.J. Wattel, *European Tax Law*, Wolters kluwers, 6 edizione, 2012;

- F. Tesauro, *Ammissibilità nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale*, in Rass. Trib., n. 2, 2015, p. 323-332;
- E. Traversa, F. Cannas, *Exchange of Information* (art. 26 OECD Model Convention), in The OECD Model Convention and Its Update 2014, a cura di M. Lang, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer, A. Storck, 2014, IBFD, Linde, pp. 147-174;
- V. Uckmar, G. Corasaniti, P. Capitani di Vimercate, “Manuale – Diritto Tributario Internazionale” – 2009, Padova, Cedam;
- V. Uckmar, Manuale di diritto tributario internazionale AAVV Multilingual texts and interpretation of tax treaties, IBFD, 2006;
- M. Udina, Diritto internazionale tributario, in P. Fedozzi, S. Romano, (a cura di), Trattato di Diritto Internazionale, vol. X, Padova, 1949, p. 25;
- M. Vascega, S. Van Thiel, *Assessment of taxes in cross border situations: the new EU Directive on Administrative Cooperation in the field of taxation*, in EC Tax Review, 2011, 3, p- 148 e ss;
- E. Van der Bruggen, *Unless the Vienna Convention Otherwise Requires: Notes on the Relationship between Article 3(2) of the OECD Model Tax Convention and Articles 31 and 32 of the Vienna Convention on the Law of Treaties*, in European Taxation, 2003, 145 e ss;
- Van den Hurk H., Korving J, “*The “D” case against the Netherlands and ECJ’s Decision – is there still a future for MFN treatment?*”, in Fiscal Bulletin, Aug-sep 2006;
- K. Van Raad, 1992 Additions to Articles 3(2) (interpretation) and 24 (non discrimination) of the 1992 OECD Model and Commentary, in Intertax, 1992, 672 e ss;
- F. Vanistendael, Le nuove fonti del diritto ed il ruolo dei principi comuni nel diritto tributario, in “Per una costituzione fiscale europea”, A. Di Pietro (a cura di), CEDAM, Padova , 2008, p. 102;
- F. Vanistendael, *EU Tax Agenda: Exchange of Information, Transparency and Abuse*, 12 gennaio 2015, Tax Notes International, 163;
- E. M. Victorson, United States v. UBS AG: Has the United States successfully cracked the vault to Swiss banking secrecy?, in Cardozo Journal of International & Company Law, 2011, vol 19;
- K. Vogel, On Double Taxation Conventions, 3rd editions, Londra -L’aia-Boston, Denveter, 1997, art. 3 p. 43;

K. Vogel, art. 26(1), *Double Taxation Conventions*, Kluwer Law International, 1997, paragrafi 45-47;

K. Vogel, R.G. Prokish, General Report on Interpretation of double taxation Conventions in *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. LXXVIIIa, 1993, p. 64;

P.J. Wattel, O. Marres, *Characterization of Fictitious income under OECD. Patterned Tax Treaties*, in *European Taxation*, n. 43, 2003, pp. 66 e ss;

J.W.B. Westerburgen, Recommendation of parliamentary Assembly, Working Paper Council of Europe, International tax avoidance and evasion : Colloquy of 5-7 March 1980 (Strasbourg); Compendium of documents. – Amsterdam: Internat. Bureau of Fiscal Doc., ISBN 9070125196. - 1981, p. 57-69;

A. Wissenlik, International exchange of tax information between European and other countries, in *EC Tax Review*, 1997, n. 2;

G. Zagrebelsky, *Manuale di Diritto Costituzionale*, vo. I, Il sistema delle fonti del diritto, Torino, 1988, pp. 75 e ss.